دراسات معاصرة
في المحاسبة الضريبية

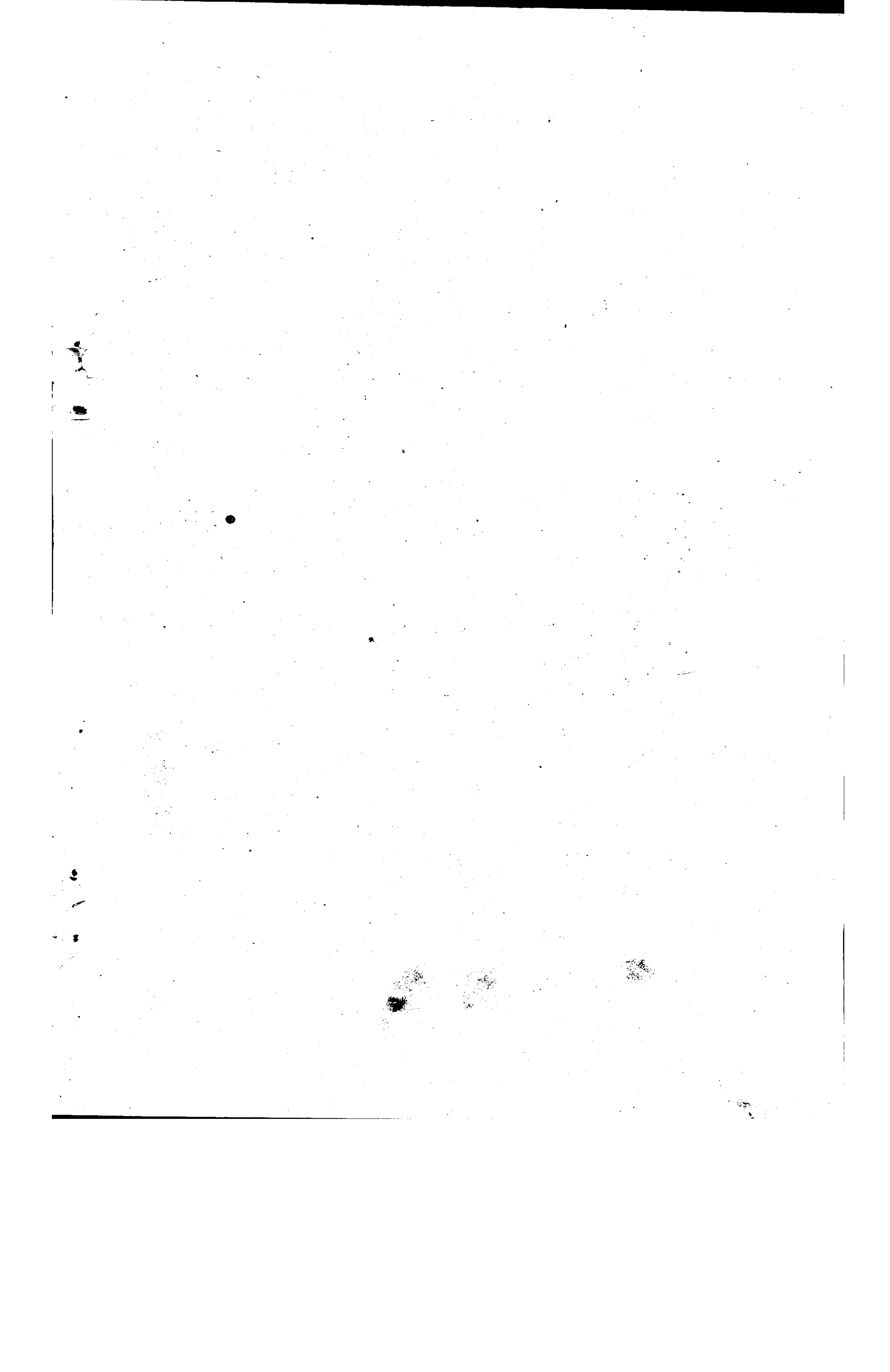
دكتور

نعيم فهيم حنـــا

أستاذ المحاسبة المساعد
دكتوراه الفلسفة في المحاسبة
دكتوراه الفلسفة في الأديان المقارنة
زميل جمعية الضرائب المصرية
زميل الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية
عضو الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية

الطبعة الثانية
٢٠٠٥

رقم الإيداع بدار الكتب المصرية ٣٧٩٢/ ٢٠٠٠
رقم الإيداع الدولي ISBN 977-5195-86-1



الفصل الأول
هيكل النظام الضريبى المصرى – نظرة انتقادية

مقدمة:

صدر أول قانون للضرائب فى مصر عام ١٩٣٩ وهو القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، أما قبل ذلك التاريخ فلم تكن الحكومة المصرية قادرة على فرض الضرائب بقوانين لأسباب عديدة ذلك أنه حتى عام ١٩١٤ كانت مصر تابعة للدولة العثمانية، ولم يكن للحكومات المصرية أى استقلال مالى يتيح لها أن تصدر ما تشاء من قوانين ضريبية. كما أنه حتى بعد انفصال مصر عن تركيا سنة ١٩١٤، كانت الامتيازات الأجنبية تغل يد الحكومة المصرية عن فرض الضرائب، لأنه كان من بين الامتيازات الأجنبية عدم خضوع رعايا الدول الأجنبية المقيمين فى مصر لأحكام قوانين الضرائب التى تصدرها الحكومة المصرية إلا بعد موافقة وتصديق حكومات تلك الدول.

وقد كان ذلك أحد الأسباب الرئيسية لعدم استطاعة الحكومة المصرية أن تصدر أية قوانين للضرائب المباشرة فهى – من ناحية – لم تكن قـادرة علـى فرض هذه القوانين على الأجانب، ومن ناحية أخرى، فإن اعتبـارات العدالـة الاجتماعية لم تكن تسمح بفرض الضرائب على المواطنين المصريين وحـدهم دون غيرهم من المقيمين على أرض مصر.

ولذلك فإن معظم مصادر التمويل الحكومى فى ذلك الوقت كانت تـأتى من الضرائب غير المباشرة، وعلى الأخص الضرائب الجمركية ورسوم الإنتاج والضرائب السلعية الأخرى، بينما كانت الضرائب العقاريـة علـى الأطيـان والمبانى تأتى فى المرتبة الثانية من حيث الحصيلة الضريبية.

على أنه ما أن استردت مصر استقلالها المالى باتفاقية مونتريه ١٩٣٧، حتى تم إدخال ضرائب الدخل وضرائب التركات وضريبة الدمغة، فقد أدخلـت الضرائب النوعية لأول مرة مصر بصدور القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، كمـا تـم إعادة تنظيم ضريبة الأطيان الزراعية بموجب القانون ١٣ لسنة ١٩٣٩ وضريبة الدمغة بالقانون ٤٤ لسنة ١٩٣٩، كما تم فرض الضريبة العامة على الإيرادات كضريبة تكميلية للضرائب النوعية بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩، وتم تطبيقها من أول يناير ١٩٥٠ كما تم فرض ضريبة المواريث (الإيلولة) بالقـانون ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ثم ضريبة أخرى على صافى التركة بالقانون ١٥٩ لسـنة ١٩٥٢. ثم أعيد تنظيم ضريبة العقارات المبنية بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤.

ومنذ صدور أول قانون للضرائب فى مصر وحتى الآن، صدرت عشرات القوانين الضريبية وتعديلاتها ولا يكاد يستقر تطبيق قانون من قوانين الضرائب حتى تتضح ثغراته وعيوبه فيتم إلغاؤه أو تعديله، ثم لا يلبث أن يصدر تعديل للتعديلات، حتى إننا نستطيع أن نجزم بصدق أنه لا يوجد قانون للضرائب فى مصر لم يسلم من التعديل والتغيير[1]، وللتدليل على صحة قولنا هذا، يكفى أن نقرأ عنوان أى قانون ضريبى فتجده على النحو التالى.

"القانون رقم ..... لسنة ...... المعدل بالقانون رقم ..... لسنة ..."

ولا نجد داعياً لسرد عشرات القوانين الضريبية وتعديلاتها، إذ ستقتصر دراستنا فى هذا الكتاب على أخر قانون ضريبى صدر حتى الآن، وهو القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣[2]، والمعروف باسم "قانون الضريبة الموحدة"، ومن أهم ملامح هذه القانون الأخير نجد ما يلى.

(١) إلغاء الضريبة العامة على الدخل، وإفراد باب مستقل لإيرادات الثروة العقارية وتشمل إيرادات الأطيان الزراعية والعقارات المبنية فقط.

(٢) إلغاء العمل بالسنة المالية المتداخلة للأنشطة التجارية والصناعية لتصبح السنة الضريبية سنة ميلادية لجميع الممولين.

(٣) إلغاء الكتاب الأول من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والإبقاء على الكتابين الثانى والثالث بعد إجراء بعض التعديلات الطفيفة بهما.

وقد كان هناك اتجاه إلى توحيد الضريبة على السلع والخدمات المستهلكة محلياً وذلك من خلال إلغاء قانون الضرائب على الاستهلاك، وصدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بالضريبة العامة على المبيعات والذى يهدف إلى تحقيق مزيد من العدالة فى توزيع العبء الضريبى على الممولين، وتبسيط إجراءات إخضاع السلع وتشجيع الصادرات والاستثمارات مما يوفر موارد حقيقية للدولة تمكنها من تمويل الإنفاق الحكومى المتزايد وتخفيض العجز فى الموازنة العامة للدولة وتقليل الضغوط التضخمية.

---

[1] راجع فى تفصيل نقد هيكل النظام الضريبى المصرى:
د/ نعيم فهيم حنا: دور الهندسة الضريبية فى إعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى. (نموذج مقترح) بحث مقدم إلى مؤتمر الضريبة لتشجيع الاستثمار والخصخصة، ١٩٩٧.

[2] هذا عنوان القانون الذى اشتهر به، إلا أن هناك فى الحقيقة عدة تعديلات أخرى صدرت بقوانين أخرى لتعديل هذا القانون سنعرض لها بالتفصيل عند دراستنا لنصوص وبنود هذا القانون.

ثم حاول المشرع الضريبى إستكمال هذا الاتجاه إلى التوحيد فأصدر القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ معدلاً للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال.

والأصل فى نظام الضريبة الموحدة هو تجميع جميع الدخول المختلفة التى يحصل عليها الممول من مصادر متعددة فى وعاء واحد، ثم يتم فرض الضريبة على صافى مجموع هذه الدخول باعتبارها وحدة واحدة بغض النظر عن مصادرها أو طبيعتها.

والواقع إننا نزعم أن قانون الضرائب المصرى الحالي مازال بعيداً عن هذا المفهوم الواضح للتوحيد، بل إننا نعتقد أن هذا القانون أخذ "الضريبة الموحدة" عنواناً له، بينما تفاصيل نصوصه وبنوده لا تمت بصلة للتوحيد الضريبى، فلايزال يعتمد على نظام الضرائب النوعية، ولايزال هناك سعر خاص لكل ضريبة على حدة (كما فى ضريبة المرتبات، والضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة)، كما سنرى فى دراستنا فيما بعد، حيث نجد أن المشروع الضريبى قد أخرج هذين النوعين من وعاء الضريبة الموحدة وأخضع كل منهما للضريبة بصفة مستقلة، ولم يلزم الممول بالإقرار عنهما فى إقراره السنوى ... كما أن المشرع الضريبى لم ينص على إخضاع الأرباح الموزعة على المساهمين فى شركات الأموال التى تعمل فى مصر للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين باعتبار أنه سبق خضوعها للضريبة على أرباح شركات الأموال ضمن أرباح الشركة الكلية، إلا أن هذه المعالجة فى حد ذاتها تتنافى مع مفهوم الضريبة الموحدة ومع الغرض الأساسى من تطبيق نظام الضريبة الموحدة وهو أن يكون دفع الضريبة متناسباً مع المقدرة التكليفية للممول ومحققاً للعدالة فى تحمل الأعباء العامة[1].

أوجه القصور فى النظام الضريبى المصرى الحالى:

يعانى النظام الضريبى المصرى فى وضعه الحالى من أوجه قصور متعددة، سواء فى التشريع أو فى الإدارة الضريبية أو فى الممولين والمجتمع الضريبى. ويعرض الباحث لبعض هذه الأوجه فى عناصر ومقومات النظام الضريبى.

أولاً: أوجه القصور فى التشريع الضريبى المصرى:

تتعدد قوانين الضرائب فى مصر تعدداً كبيراً، بل أن الضرائب لا يتم فرضها أو الإعفاء منها من خلال قوانين الضرائب فقط، بل تشترك فى ذلك

قوانين أخرى مثل قوانين الاستثمار الخاصة بالمناطق العمرانية وقانون سوق المال ... وغيرها من القوانين التى تصدر أساساً لتنظيم ناحية من النواحى بشكل أو بأخر سواء بفرض ضريبة معينة أو الإعفاء من ضريبة معينة لفترة محددة.

ويعنى ما سبق أن موضوع "الضرائب" يتغلغل فى شتى نواحى الحياة اليومية والأنشطة الاقتصادية الاجتماعية والسياسية لأفراد المجتمع، إلا أنه يعنى أيضاً عدم تجميع التشريعات الضريبية فى قانون واحد أو حتى عدة قوانين متجانسة، مما يقتضى من الباحثين والدارسين فى مجال الضرائب والمحاسبة بذل المزيد من الجهد الدائب والمستمر للإلمام بهذه التشريعات وتحديد العلاقة بينها، ومحاولة التوفيق بين هذه التشريعات والتى قد تتضارب بعض بنودها ومن ذلك أن قانون الاستثمار ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ على سبيل المثال يعفى المنشآت المقامة فى المناطق الحرة من كل الضرائب المطبقة فى مصر طبقاً لحكم المادة ٣٧ من قانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩[1] إلا أن قانون الضرائب على الدخل يخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة وفقاً لتعليمات مصلحة الضرائب المستندة إلى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

ومنذ ما يقرب من ستين عاماً صدر أول قانون للضرائب فى مصر، وهو القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذى يتعلق بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة على الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل، وبدأ تنفيذه فى ١١ مارس ١٩٣٩، وتلاه القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الدمغة الذى ظل معمولاً به إلى أن استبدل بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١، كما صدر القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ الخاص برسم الأيلولة، ثم القانون ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ الخاص بضريبة التركات بجانب رسم الأيلولة. وفى عام ١٩٤٩ صدر القانون رقم (٩٩) بشأن فرض ضريبة عامة على الإيرادات وهى ضريبة تكميلية على إجمالى دخول الأشخاص الطبيعين.

وقد أدخلت على هذه القوانين السابقة كثير من التعديلات بلغت ٧٨ مرة فى خلال ما يزيد عن خمسين سنة منذ وقع صدورها حتى اليوم أهمها:

- القانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٣٩ خاصاً بتعديل ضريبة الأطيان (١٤% من القيمة الإيجادية المقدرة).
- القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ خاصاً بفرض الضريبة على العقارات المبنية.

---

[1] ألغي هذا القانون بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ المسمى بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار.

- القانون رقم (١٣٤) لسنة ١٩٧٧ خاصاً بفرض الضريبة على الأرض الفضاء.
- القانون رقم (٤٦) لسنة ١٩٧٩ والمسى بقانون العدالة الضريبية وخاصاً بتعديل أحكم القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.
- القانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ خاصاً بضريبة الدمغة.
- القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ خاصاً بالضرائب على الدخل.
- القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضريبة على الاستهلاك.
- القانون رقم (٨٧) لسنة ١٩٨٣ بتعديل بعض أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١
- القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية.
- القانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ بتعديل بعض أحكام القانون السابق.
- القانون رقم (٢٢٤) لسنة ١٩٨٩ بزيادة ضريبة الدمغة.
- القانون رقم (٢٢٨) لسنة ١٩٨٩ قانون ضريبة الإيلولة.
- القانون رقم (٢٢٩) لسنة ١٩٨٩ قانون الضريبة على العاملين فى الخارج.
- القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ قانون الضريبة العامة على المبيعات. (مع النص على إلغاء القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضريبة على الاستهلاك).
- ثم صدر أخيراً القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بتعديل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وفرض ضريبة موحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين فضلاً عن الضريبة على أرباح شركات الأموال.
- ثم صدر القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٣ بتعديل بعض أحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وقرر زيادة ضريبة الدمغة النوعية بمقدار ٥٠%.

وهكذا يتضح من العرض السريع السابق لبعض القوانين أنه ليس ثمة قانون لم يسلم من التعديل والتغيير والإضافة إليه أو الحذف منه.

كما أن التشريع الضريبى الحالى يعانى من أوجه قصور متعددة يمكن إجمالها فيما يلى:

(١) كثرة وتعدد الأحكام الصادرة بعدم الدستورية لبعض القوانين الضريبية أو بعض مواد هذه القوانين؛ ومن بين المواد التى حكمت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستوريتها، أو لايزال الأمر منظوراً بشأنها، ما يلى على سبيل المثال لا الحصر:

- حكمت المحكمة الدستورية العليا بالجليسة العلنية المنعقدة يوم السبت ١٩٩٦/٩/٧ فى القضية رقم (٩) لسنة ١٧ قضائية بعدم دستورية نص

المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدمغة الصادرة بالقانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠.

- وحكمت كذلك بسقوط مواده رقم (٨٤)، (٨٥)، (٨٦)، (٨٧)، (٨٨) المرتبطة بها.
- كما ألزمت الحكومة بالمصروفات ومبلغ مائة جنيه أتعاب المحاماة. وترتب على هذا الحكم إمكانية استرداد مبالغ الضريبة المسددة إلى مصلحة الضرائب. وبناءً على ذلك صدر القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩٥ بإلغاء المواد السابقة وتعديل القانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ اعتباراً من أول يناير ١٩٩٦.
- وقد جاء فى حيثيات الحكم أن "الضريبة على هذا النحو هى عدوان على رؤوس الأموال ينال من قيمتها ويحول دون تراكمها لبناء قاعدة اقتصادية أعرض" كما جاء أيضاً : "أن فرض الضريبة لا يجب أن يمتد فى الزمان إلى غير حد، ولا أن تكون لها وطأة الجزاء، ولا أن تظلها أغراض الجباية لأن هذا يفقد الضريبة وظيفتها الأساسية بوصفها إسهاماً منطقياً من الملتزمين بأدائها فى تحمل نصيبهم من الأعباء العامة".
- الحكم بعدم دستورية قانون الضريبة على العاملين بالخارج رقم (٢٢٩) لسنة ١٩٨٩ ووجوب رد المبالغ التى سبق للدولة تحصيلها من العاملين بالخارج بمعرفة مصلحة الضرائب، وكان سبب الحكم بعدم الدستورية مستنداً إلى أن الضريبة يجب أن تشمل جميع العاملين فى الخارج، وليس فقط العاملين فى الحكومة والقطاع العام على أساس مبدأ المساواة والعدالة فى تحمل الأعباء الضريبية، كما أن الضريبة يجب أن تفرض على الدخل الفعلى المحقق فى الخارج والذى يمثل الوعاء الخاضع للضريبة، وليس على أساس الدرجة الوظيفية المعين عليها العامل فى مصر.
- الحكم بعدم دستورية قانون الضريبة على الأرض الفضاء الصادر بالقانون ١٣٤ لسنة ١٩٧٧.
- الحكم بعدم دستورية الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦.

- لا يزال هناك طعن منظور أمام المحكمة الدستورية العليا تحت رقم ٦٧ لسنة ١٨ قضائية دستورية للنظر فى مدى دستورية المادة رقم (٣) فقرة (٤) من قانون الضريبة على المبيعات، وهى المادة التى تعطى لرئيس الجمهورية الحق فى إضافة بعض أنواع الخدمات على جدول رقم (١)، (٢) المرفق بقانون ضريبة المبيعات وبناء على هذه المادة صدر القرار الجمهورى رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ بفرض الضريبة على المبيعـاتعلى بعض الأنشطة منها نشاط المقاولات ونشاط التصليح والصيانة ، كمـا صدر القرار الجمهورى رقم ١٩٥ لسنة ١٩٩٣ الذى أضاف خـدمات أخرى مثل تأجير السيارات والبريد السريع وشركات النظافة وكل ذلك بالمخالفة لنص المادة(١١٩) من الدستور التى تقضى بـأن الضـرائب العامة لا تفرض إلا بقانون وقد صدر حكم محكمة الاستئناف بالقاهرة في نهاية شهرأغسطس ١٩٩٦ بعدم جـواز فـرض الضـريبة علـى المبيعات على نشاط شركات المقاولات.
- حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر بالجلسة العلنيـة المنعقـدة يـوم السبت ٣ فبراير ١٩٩٦ فى القضـية رقـم (١٨) لسـنة ٨ قضـائية دستورية والمنشور فى الجريدة الرسمية، ويقضى بعدم دستورية الفقرة الثانية من المادة الثانية من قانون الضريبة على الاسـتهلاك الصـادر بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ فيما قررته من تخويل رئيس الجمهورية حق تعديل جدول الضريبة المرافق بتعديل الضريبة علـى الاسـتهلاك وبسقوط ما تضمنته هذه الفقرة والفقرة الثالثة من تلك المـادة، وكـذلك سقوط قرارى رئيس الجمهورية رقمى (٣٦٠) لسـنة ١٩٨٢، (١٣٧) لسنة ١٩٨٦.

هذا ؛ ويعتبر حكم المحكمة الدستورية العليا ملزماً لجميع سلطات الدولة بما فيها السلطة القضائية، وللكافة لأن الدعوى الدستورية دعوى عينية وليسـت شخصية، وبالتالى فالحكم بعدم دستورية قانون أو نص فى قانون إنما ينسـحب أثره إلى الكافة، كما ينسحب الحكم بعدم الدستورية إلى تاريخ العمل بالقانون أو بالنص القانونى المحكوم بعدم دستوريته.

(٢) إزدياد الجدل الفقهى والقانونى بـين المحاسـبين وفقهـاء الماليـة العامـة والضرائب وأساتذة القانون، ورجال المال والأعمال حول العديد من مـواد قوانين الضرائب:

- إما بسبب غموض بعض النصوص التشريعية.

- أو بسبب توسع مصلحة الضرائب فى تفسير هذه النصوص بشكل لا يتناسب مع صريح عباراتها.

ومن ذلك على سبيل المثال ما أصدرته إدارة البحوث الضريبية بمصلحة الضرائب على المبيعات من فتوى بإخضاع نشاط تجميد المواد الغذائية للغير لضريبة المبيعات باعتبارها نشاطاً يندرج تحت خدمات التشغيل للغير الخاضعة للضريبة بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢. وقد أدى هذا إلى مطالبة مصلحة الضرائب على المبيعات لأصحاب الثلاجات بفتح ملفات ضريبية، وسداد ١٠% على نشاطها، وهو ما يعنى بشكل آخر رفع أسعار المواد الغذائية نتيجة ارتفاع أسعار التخزين بمعدل ١٠% بسبب فرض الضريبة. وقد أثار هذا جدلاً واسعاً بين المهتمين بالضرائب ورجال الفقه الضريبى فيما إذا كان هذا التوسع فى مفهوم التشغيل للغير - من حيث المبدأ - صحيحاً أم لا، وذلك بالإضافة إلى أن تفسير مصلحة الضرائب قد أدخل خدمات الإصلاح والصيانة ضمن مفهوم التشغيل للغير رغم أنها خدمات لا تنشئ سلعة ولا تحول مادة خام إلى منتج جديد.

(٣) إضطرار المشرع الضريبى إلى إلغاء بعض القوانين الضريبية بعد صدورها الرغم من دستوريتها القانونية، ومن هذه الأسباب:

- عدم ملاءمة القانون أو احد بنوده للتطورات الاقتصادية الحادثة فى البيئة الاقتصادية المصرية المعاصرة.
- عدم تحقيقها للغرض أو الأغراض التى صدرت لأجلها.
- وجود عيوب ومثالب فى التطبيق لا يكفى معه تعديل القانون أو ضبط إيقاع التطبيق، ومن ذلك على سبيل المثال ما يلى:
- إلغاء ضريبة الأيلولة على أنصبة الورثة من التركات والتى كانت مفروضة بالقانون (٢٢٨) لسنة ١٩٨٩، وقد تم الإلغاء بالقانون رقم (٢٢٧) لسنة ١٩٩٦ مع عدم المطالبة برسم الأيلولة المفروضة بالقانون رقم (١٤٢) لسنة ١٩٤٤ والذى لم يسدد حتى الآن.

ومن المتوقع أن يؤدى إلغاء ضريبة الأيلولة إلى تشجيع الادخار والاستثمار لأن كثيراً من المواطنين كانوا يحجمون عن استثمار أموالهم فى الودائع بالبنوك وصندوق توفير البريد، وفى الأوراق المالية وغيرها من أوجه الاستثمار خشية ضريبة الأيلولة وما كانت تسببه للورثة من متاعب وأعباء.

- تخفيض رسوم الشهر العقارى إلى ٥٠% عما هى عليه الآن فى القانون القائم، وصدر القانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب

على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ونص فى المادة الأولى منه على أن يستبدل بنص الفقرتين الأولى والثالثة من المادة (٢٢) من قانون الضرائب على الدخل النصان الآتيان:

١- "استثناء" من حكم المادة (٩٠) من هذا القانون تفرض بسعر ٢,٥% وبغير أى تخفيض على إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة سواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو غيره".

٢- "وعلى مكاتب الشهر العقارى إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التى تستحق عليها الضريبة طبقاً لأحكام هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ الشهر". ويتضح من النص المتقدم أن المشرع قد خفض سعر الضريبة على التصرفات العقارية من ٥% إلى ٢,٥% على إجمالى قيمة التصرف، وهو ما يعتبر تخفيفاً على الممولين وتشجيعاً لهم على توثيق عقود التصرفات العقارية مما يحد من المشاكل الناتجة عن التصرفات غير المشهرة.

كما أقتصر دور مكاتب الشهر العقارى على إخطار مصلحة الضرائب بعد إجراء الشهر والتوثيق، وبالتالى لم يعد ذلك مرتبطاً بسداد الضريبة.

- كما ورد بالمادة الثانية من القانون (٢٢٦) لسنة ١٩٩٦ إلغاء الفقرة الخامسة من المادة (٢٢) من القانون ٥٧ لسنة ١٩٨١ التى كانت تلزم مأموريات الشهر العقارى بتوريد هذه الضريبة بعد تحصيلها إلى مصلحة الضرائب. وقد خفف هذا- بل قضى- على المشاكل التى تحدث بين المتصرف والمتصرف إليه كما ساعد على إتمام إجراءات الشهر دون انتظار لسداد ضريبة التصرفات العقارية.
- صدر القانون رقم (٩٢) لسنة ١٩٩٦ بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١. قد تضمن القانون ٩٢ لسنة ١٩٩٦ عدة تيسيرات على الممولين وتخفيف الغرامات والعقوبات، ومن ذلك إلغاء العقوبة على الشروع فى التهرب من الضريبة والغاء تقدير التعويض من قبل المحكمة وإلغاء جواز مضاعفة التعويض فى حالة تكرار التهرب ... وغير ذلك.

كما تضمن القانون (٩٢) لسنة ١٩٩٦ إضافة بند جديد إلى المادة (٩٨) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون (١١١) لسنة ١٩٨٠ حيث أضاف إلى

الإعفاءات من ضريبة الدمغة النوعية الإعفاء على استهلاك الكهرباء المستخدمة فى أغراض استصلاح واستزراع الأراضى.

- صدر القانون رقم (٩٠) لسنة ١٩٩٦ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإعفاء أرباح صناديق الاستثمار المنشأة وفقاً لأحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ وكانت أرباح شركات الأموال العاملة فى مجال الاستثمار (ومنها صناديق الاستثمار) تخضع للضريبة بسعر ٤٠% مضافاً إليها رسم تنمية موارد ٢% على ما يجاوز ١٨٠٠٠ جنيه من تلك الأرباح.

والهدف من ذلك هو تشجيع أكبر عدد من المواطنين والجهات المختلفة على الاكتتاب فيها مما يؤدى إلى زيادة فى حجم الصناديق وإمكانياتها ويتيح لها الاستثمار فى المشروعات الكبيرة التى تخلق العديد من فرص العمل وتسهم فى زيادة الإنتاج.

ويكتفى الباحث بهذا القدر من أوجه القصور التى تعانى منها التشريع الضريبى كأحد مقومات الهيكل الضريبى، وما أورده الباحث هو مجرد أمثلة، إذ يصعب حصر جميع أوجه القصور بالتفصيل. إلا أن هذه الأمثلة تكفى للتدليل على أن التشريع الضريبى يعانى بوجه عام من :

- كثرة القوانين الخاصة بالضرائب وكثرة تعديلاتها، وعدم تجميعها فى قانون واحد يتعلق بالضرائب.
- صدور أحكام بعدم دستورية بعض هذه القوانين أو بعض بنودها.
- كثرة الجدل والخلاف بين المهتمين بالضرائب من فقهاء ومحاسبين ورجال ضرائب وممولين ... وغيرهم بسبب:

أ- غموض النصوص فى بعض الحالات أو عموميتها مما يخلق فرصة لتعدد التفسيرات.

ب- سرعة إصدار القوانين الضريبية دون دراسة كافية لآثارها وأهدافها ودون أخذ رأى المختصين والمهتمين بها خاصة الممولين المستهدفين بالضريبة أساساً، ورجال الإدارة الضريبية المطالبين بتطبيق القانون.

ج- النظرة الضيقة التى تحكم المشرع الضريبى دون مراعاة لأثر الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة وقت صدور القانون، أو تلك المتوقع سيادتها فى المستقبل القريب.

د- قيام الإدارة الضريبية بالتوسع فى تفسير النصوص القانونية بهدف مد مظلة الخضوع الضريبى لأكثر مما يحتمله النص ذاته مما يعرض هذه

التفسيرات للحكم بعد قانونيتها، ويخلق منازعات لا ضـرورة لهـا بـين الممولين وبين الإدارة الضريبية. فضلاً عن أن زيادة العبء الضريبى قد يدفع الممولين للتهرب من الضريبة وعدم تقديم إقرارات ضريبية مما يقلل أو يضيق من اتساع المجتمع الضـريبى ويخفـض حصـيلة الإيـرادات الضريبية.

وخلاصة ما سبق أن التشريع الضريبى بوضعه الحالى لا يحقق الأهداف التى وضع من أجلها، ولا يتسم بالوضوح والشفافية، ويتعرض للتعديل والتغيير باستمرار مما يمنع استقراره ولا يوفر اليقين والعلم به، ولا يسهم فى تحسين مناخ الاستثمار والمناخ الاقتصادى عموما.

ثانياً: أوجه القصور فى الإدارة الضريبية:

تمثل الإدارة الضريبية الضلع الثانى من أضلاع المثلث الضريبى، وهى التى يناط بها تحقيق أهداف السياسة الضريبية وتنفيذ التشريع الضريبى، كما أنها حلقة الوصل بين التشريع الضريبى والممولين المكلفين بأداء الضريبة وفق هذا التشريع.

ويعتمد نجاح السياسة الضريبية بدرجة كبيرة على مدى كفاءة الجهـاز الإدارى الضريبى حتى لقد قيل – وبحق – أن الإدارة الضريبية الكفئة لا يمكنها أن تحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، ولكن الإدارة الضريبية غير الكفئـة يمكنها أن تحول أحسن الضرائب إلى أسوأها.

كما قيل أن النصوص التشريعية تصبح حبراً على ورق أو مادة بلا روح إذا لم تقم على تنفيذها إدارة ضريبية تتمتع بالنزاهة والحيدة التامة مع الحزم والكفاءة العالية، إدارة لا تجور على حقوق الممولين فتدفعهم إلى تجنـب الضـريبة أو التهرب منها، ولا تتسامح بالقدر الذى يجعل الملتزم بأداء الضريبة في وضـع أسوأ من وضع غير الملتزم بها .

ولذلك تعتبر المشاكل المتعلقة بالادارة الضريبية من أهم المشاكل التـى تواجـه السياسة الضريبية فى الدول النامية على وجه الخصوص.

ولا نعدو الحقيقة إذا قلنا أن المشاكل المتعلقة بالإدارة الضريبية تكاد تفوق فـى أهميتها المشاكل الخاصة بالأوعية الضريبية وبالتركيب الفنى للضرائب، حيـث أن التنظيم الإدارى الضريبى السئ يؤدى إلى تعقيد وطول الإجراءات كما أنـه يفضى إلى زيادة المشاكل والشكاوى وإلى التهرب ونقص الحصيلة.

وفى رأينا فإن الإدارة الضريبية فى مصر فى وضعها الحالى تعانى من عدم وجود أسس واضحة أو قواعد ثابتة تحكمها أو تحكم أدائها سواء:

– فى تعاملها مع الممولين وتنفيذها للقانون.

و/أو – فى تفسيرها لنصوص التشريع الضريبى.

ولعله قد سبق الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية قد يتغير اتجاهها فى التعامل مع الممولين وفقاً لتغير قياداتها الإدارية والفنية، ووفقاً لاتجاهات هذه القيادات السلوكية والاجتماعية والسياسية. وليس ببعيد عن أذهاننا أنه خلال فترة تولى إحدى الحكومات السابقة كان اتجاه وزارة المالية هو التوسع فى فرض الضرائب وتبنى أسلوب الجباية والتحصيل، والبحث الدائب عن مصادر جديدة وأوعية مستحدثة لفرض المزيد من الضرائب. بل وكانت مصلحة الضرائب ترفض تعميم تنفيذ الفتاوى الصادرة من قسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بدعوى أن هذه الفتاوى المتعلقة برد الضرائب للممولين غير ملزمة إلا فى الحالات الصادرة فيها الفتوى رغم أن مجلس الدولة دحض هذه الحجة فى فتواه الصادرة فى مارس ١٩٩٦ والتى جاء بها أن الفتاوى التى تصدرها الجمعية العامة لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة لا تقتصر على الحالة المعروضة فقط بل أنها تشمل جميع الحالات المماثلة، وأن على جهة الإدارة المبادرة بتنفيذها حرصاً على سيادة القانون وإسباغ الشرعية على تصرفات الإدارة، كما انتهت هذه الفتوى إلى التأكيد على أن تنفيذ الفتاوى الصادرة من هيئات وجهات الإفتاء بمجلس الدولة لا يتوقف على موافقة وزير المالية لأن تنفيذ القانون لا يحتاج إلى موافقة وزير.

والواقع أن الأمثلة أكثر من أن تعد وتحصى على التعسف الذى كانت تمارسه مصلحة الضرائب فى تفسير النصوص القانونية، لعل أقربها إلى الذاكرة تلك التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (٢) لسنة ١٩٩٦ فى شأن القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩٦ وهو القانون الذى يتعلق بالتجاوز عن تحصيل مقابل التأخير المنصوص عليه فى القانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ والقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وذلك من كل ممول يقوم بأداء الضرائب المستحقة عليه طبقاً لأحكام أى من هذين القانونين والتى أصبحت واجبة الأداء قبل تاريخ العمل بهذا القانون حتى ولو تم السداد على دفعات فى موعد غايته ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بشرط سداد نصف الضرائب المستحقة عليه على الأقل قبل ٣٠ يونيو ١٩٩٠.

وقد ورد فى التعليمات التفسيرية المشار إليها فى البند الخامس ما يلى:

"لا يستفيد من أحكام هذا القانون، المموّلون الذين سبق لهم سداد الضرائب المستحقة قبل ١٩٩٦/٣/١٣ (تاريخ العمل بالقانون)، ولم يسددوا مقابل التأخير المستحق عليها، ويبقى التزامهم بأداء مقابل التأخير قائماً طبقاً لأحكام قانون ضرائب الدمغة والضرائب على الدخل المشار إليهما".

وتعنى هذه التعليمات التفسيرية ببساطة أن الممول الذى لم يسدد أية ضرائب من المستحقة عليه قبل ١٩٩٦/٣/١٣ يكون فى موقف أفضل من الممول الذى سدد جزءاً من هذه الضرائب حيث يلتزم بسداد مقابل التأخير بينما الممول الذى لم يسدد أى جزء يستفيد من القانون ويعفى من فوائد التأخير.

وهكذا، بينما يصدر التشريع مستهدفاً مصلحة الممولين، نجد أن الإدارة الضريبية تقوم بتفريغ القانون من محتواه بتعليماتها وتوشك أن تعكس الهدف منه، فتعاقب الممول الملتزم وتثيب الممول غير الملتزم.

وفضلاً عما تقدم ، نجد ان هناك نوعاً من التضارب والتخبط فى التعليمات التنفيذية التى تصدرها الإدارة الضريبية لمأمورياتها ومأموريها، حيث يتم إصدار تعليمات تنفيذية معينة، ثم يتم إصدار تعديل لها، ثم يتم إلغاؤها والعودة إلى النظام القديم.

ولاشك أن مثل هذه الأمور تخلق نوعاً من البلبلة فى التطبيق، والتخبط فى الأداء وصعوبة فى تنفيذ القانون، وهو ما يؤثر فى النهاية على طريقة تعامل الإدارة الضريبية مع الممولين.

ومن الأمثلة على ما ذكرناه ، التعليمات التنفيذية رقم (٢١) لسنة ١٩٩٦ الصادرة فى ١٩٩٦/٧/٢٧ بإلغاء العمل بالتعليمات التنفيذية رقم (٥) لسنة ١٩٨٢، المعدلة بالتعليمات التنفيذية رقم (٣) لسنة ١٩٨٨، والعودة إلى نظام الحجز القديم الذى كان سائداً قبل صدور التعليمات المشار إليها، مع إلغاء العمل بنظام الشعب الثلاث (الحساب الجارى، التحصيل المكتبى، التنفيذ الجبرى).

وفى كل هذه التعليمات يقال أن الهدف منها هو "تدعيم الثقة بين الممولين والمصلحة وتحسين الحصيلة".

فأى هذه التعليمات التنفيذية كان خطأ وأيهما كان صواباً، وكيف يستمر العمل بتعليمات محددة لمدة تقرب من ١٥ عاماً ثم يثبت فجأة أنها تعليمات غير صحيحة أو غير مجدية؟ ألا يبدو الأمر كما لو كان خاضعاً لآراء واتجاهات القيادات الإدارية والفنية داخل المصلحة؟

إن هذا، وغيره مما يقصر المجال عن ذكره جميعاً، يدعونا إلى القول بأنه ليس ثمة قواعد ثابتة ومبادئ راسخة، وأسس وطيدة يتم التعامل على أساسها ويجرى العمل وفقاً لها، بل يخضع الأمر – كما قلنا – لآراء واتجاهات وسياسات القيادات الإدارية لمصلحة الضرائب.

ويؤكد ذلك كله ما سبق أن أشرها إليه من أنه لا يوجد سياسة عامة ثابتة، بل تتغير هذه السياسات باختلاف توجهات الحكومة والوزارات والقيادات الإدارية والفنية داخل وزارة المالية ومصلحة الضرائب، وهو ما يمثل – من وجهة نظر الباحث – نقصاً وقصوراً فى الإدارة الضريبية.

وعلى الرغم من اعترافنا بأن كل القيادات المشار إليها تؤدى واجباً قومياً وتسعى جميعاً إلى تحقيق الأهداف القومية بنفس القدر من الإخلاص والتفانى والنيات الطيبة، إلا أن النيات الطيبة وحدها لا تكفى لبناء نظام ضريبى مستقر، بل لقد قيل أن الطريق إلى جهنم مفروش بالنيات الطيبة، ولذلك لا يجب أن يترك الممولون فريسة لتغير الأهواء والنزعات، واختلاف الاتجاهات والسياسات، وبالتالى فلا مناص من توافر أسس واضحة وقواعد ثابتة فى التعامل مع الممولين وفى تفسير النصوص التشريعية وفى إصدار التعليمات التفسيرية واللوائح التنفيذية، وهى أسس وقواعد لا يجب أن تختلف باختلاف الوزراء ولا أن تتغير بتغير الحكومات والقيادات.

كما يجب أن تركز السياسة فى المرحلة الجديدة على إجراء تطوير شامل يستهدف تحسين الأداء بالجهاز الضريبى وذلك عن طريق:

- ضبط عملية الفحص الضريبى بما يبعدها عن المغالاة فى التقديرات ويقلل بقدر الإمكان من الخلاف بين المصلحة والممولين.
- العمل على سرعة حسم الخلافات فى مرحلتها الأولى وأمام المأموريات بتدعيم عمل اللجان الداخلية.
- تعزيز لجان الطعن وتدعيمها بعدد من العاملين الأكفاء بما يضمن سرعة الفصل في المنازعات المعروضة على اللجان.
- اتخاذ الإجراءات الكفيلة بسرعة الفصل فى القضايا المطروحة أمام المحاكم بالتنسيق بين وزارتى المالية والعدل.
- التطوير المستمر والدائم فى استخدام الحاسبات الآلية بإنشاء السجل الأبجدى للممولين وإنشاء قاعدة للمعلومات الضريبية يمكنهم الاعتماد عليها عند مراجعة وتصحيح إقرارات الممولين.

- تجنب التقدير الجزافى بقدر الإمكان وبذل كل جهد ممكن لتحقيق التقدير العادل للضرائب المستحقة على الممولين مما يحقق الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب.

ثالثاً: أوجه القصور فى المجتمع الضريبى (الممولين): Tax Payers

ينصرف لفظ "الممول" عموماً - كما سبق الإشارة - إلى دافع الضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، نتيجة عمله أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التى يحصل عليها من رؤوس أمواله.

والواقع أن قانون الضرائب على الدخل ولائحته التنفيذية لم يحددا مفهوما معيناً للممول، كما أن معظم التشريعات الضريبية لم تضع تعريفاً خاصاً بهذا اللفظ.

ويمثل الممولون فى ظل المنظومة الحالية للهيكل الضريبى الطرف الأضعف فى النظام من حيث أنهم محاطون بالتشريع الضريبى من ناحية وبتعسف الإدارة الضريبية تجاههم من ناحية أخرى كما سبق تفصيل ذلك وتفسيره.

ولذلك، فإن رد الفعل الذى يتخذونه يتمثل فى الرغبة الجامحة فى التهرب الضريبى إما بعدم تقديم الإقرارات الضريبية أساساً أو تقديمها بمعلومات غير صحيحة أو غير كاملة أو غير دقيقة، ويسود بينهم عموماً نوع من عدم الوعى الضريبى، وغموض الصورة وتشوشها، وعدم تفهمهم للدور القومى والاقتصادى والاجتماعى الذى تؤديه الضريبة داخل النظام الاقتصادى للدولة.

وتسود بين معظم الممولين قيم غير واعية حتى أن بعض الممولين يرون أن القدرة على التهرب من الضريبة أو تحويل عبئها إلى غيرهم دليل على الذكاء والقوة وعلو المكانة الاجتماعية ولاشك أن هذه التصرفات والاتجاهات غير المواتية نابعة من عدم وعى الممولين من ناحية، ومن شعورهم بعدم عدالة الضريبة أو زيادة عبئها عليهم. فضلاً عن افتقاد القدوة فى رجالات المجتمع وكبار الممولين هذا فى الوقت الذى يعتبر فيه التهرب الضريبى جريمة مخلة بالشرف في كل الدول المتقدمة ويقع مرتكبوها تحت طائلة القانون.

وليس أدل على ذلك من أن نسبة الذين قدموا إقرارات ضريبية لا يزيد عن ٢٠% من المجتمع الضريبى، فقد بلغ عدد الذين قدموا إقرارات ضريبية ٩٠٠ ألف ممول من مجتمع ضريبى يبلغ ٤,٥ مليون ممول، بل ويذهب الخبراء إلى أن ٩٠% من هذه الإقرارات يثبت فيها أصحابها دخولاً أقل من الحقيقة، وأن ٤٠% فقط من الممولين هم الذين يسددون ما عليهم من ضرائب.

ومما سبق يتضح لنا أن منظومة الهيكل الضريبي الحالي تعاني من أوجه قصور عديدة بشكل لا يكفي معه إجراء تعديل في أحد مكوناتها فقط دون الآخرين بل يقتضي الأمر هدم هذه المنظومة بالكامل وإعادة رسمها وبنائها على أسس جديدة تأخذ الواقع في حسبانها، وتستشرف آفاق المستقبل في نفس الوقت وتراعي ظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية للسياسة المتغيرة باستمرار.

دور الهندسة الضريبة في إعادة هيكلة النظام الضريبي المصري[1]

يتضح من العرض السابق أن النظام الضريبي المصري بوضعه الحالي يعاني من تشوه العلاقات بين أركانه، كما يعاني من أوجه قصور عديدة عرض لها الباحث في الفصل الأول. ويعني ذلك أن هناك حاجة ماسة لإعادة رسم الواقع الضريبي على أسس مستحدثة، وإعادة هيكلة النظام الضريبي المصري لتلافي ما يشوبه من قصور، وما يعتوره من تشوهات.

وعلى هذا يتعرض المؤلف لكيفية تحقيق هذه الأهداف باستخدام الهندسة الضريبية وما يرتبط بها من مفاهيم وذلك من خلال: مفهوم الهندسة الضريبية والمفاهيم المرتبطة بها.

مفهوم الهندسة الضريبة والمفاهيم المرتبطة بها

الهندسة الضريبة Tax Engineering مفهوم مستحدث، مشتق من مفهوم هندسة النظم Systems Enginering، ويحتاج تأصيل هذا المفهوم من الناحية العلمية والعملية إلى بذل مزيد من الجهد العلمي المنظم يقوم به فريق من العلماء على أعلى مستوى من الخبرة العلمية والتطبيقية في مجموعة من التخصصات المترابط في المحاسبة والضرائب والقانون والعلوم الرياضة وعلوم الحاسب الآلي. وذلك للعمل على صياغة هذا المفهوم وتحديد مضمونه ومقوماته وأدواته، ثم إجراء المزيد من الدراسات العلمية لتطبيقه على مشاكل المحاسبة الضريبية وصولاً إلى حلول ملائمة لهذه المشاكل في ضوء المتغيرات البيئية المحيطة سواء كانت هذه المتغيرات اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية.

وبشكل عام فإن هندسة النظم هي عملية فنية وإدارية تستهدف تطويع المعرفة العلمية لخدمة الاستخدامات التطبيقية أو العملية ومقابلة أهداف الأداء الفنية والتكاليفية والتنظيمية في ظل الظروف المحيطة والتي تؤثر في بيئة النظام أو تتأثر به.

---

[1] راجع لمزيد من التفاصيل بحث المؤلف في الهندسة الضريبية السابق الإشارة إليه.

وتتعلق الوظيفة الهندسية بتطبيق الأسلوب العلمى لمبادئ الرياضيات والمنطق واستخدامها لعلاج المشاكل وتصميم سلع وخدمات تواجه احتياجات وتوقعات المستهلكين. ولا يقصد بالهندسة هنا ذلك العلم الذى يتعلق بتكوين وحل المعادلات الرياضية والأشكال الهندسية، بل يقصد بها الأستخدام التطبيقى للعلم Make practical use of science.

ويقصد بالنظام عموماً مجموعة من العناصر المترابطة والمتفاعلة، والذى قد يتضمن بدوره العديد من الأنظمة الفرعية Sub-System، ويتم التفاعل بين وحدات النظام داخلياً أو بين النظام ككل ومحيطة الخارجى يصل إلى درجة الاعتماد المتبادل Interdependence.

وعلى الرغم من أن غاية أى نظام هو تحقيق الاستقرار والثبات النسبى فى مواجهة المشاكل التى ترتبط به، إلا أن ذلك لا يمنع من قابلية النظام للتغيير والتطوير، بمعنى قدرة النظام على التكيف عن طريق الاستجابة للتغيرات الداخلية والخارجية فى ضوء التغذية العكسية التى تمثل تدفق المعلومات بين عناصر النظام من ناحية وبين عناصر البيئة المحيطة من ناحية أخرى. وبذلك يتم الربط بين المدخلات والمخرجات فى عملية ديناميكية مستمرة مما يسهم فى تحسين كفاءة النظام وقدرته على إجراء التعديلات اللازمة للتكيف مع ظروف الحال فى إطار النظام نفسه دون حاجة إلى نظام جديد على أسس مختلفة وهو ما يحقق مرونة النظام وتوافقه مع الظروف المحيطة.

وعلى هذا فإن مفهوم الهندسة الضريبية يعنى فى الواقع إعادة هيكلة النظم الضريبية من خلال دراسة وتحليل مكونات النظام الضريبى لتحديد مدى ملاءمة كل عنصر للبيئة والواقع الذى يتعامل معه هذا العنصر وتحديد وبحث مدى إمكانية تغير مكونات هذا النظام بما يتناسب مع التغيرات المستمرة فى عناصر البيئة المحيطة به.

فالهندسة الضريبية تقدم باستمرار آليات جديدة لحل المشاكل الضريبية وفقاً لأسس ديناميكية مبتكرة مع توفير أدوات مستحدثة تساعد على تصميم وتطبيق وسائلها، وتقدم حلولاً ابتكارية للمشكلات العملية التى تواجه أى عنصر من عناصر منظمة النظام الضريبى (التشريع / الإدارة الضريبية / الممول).

وعلى هذا، فإن المؤلف يقترح التعريف التالى للهندسة الضريبية:

الهندسة الضريبية هى أحد فروع هندسة النظم التى تمثل أسلوباً علمياً يهدف إلى إعادة صياغة هيكل السياسة الضريبية بحيث يتم إعادة تركيب عناصر منظومة النظام الضريبى على أسس جديدة مبتكرة تحقق التوافق والتناغم بين

عناصره، وتحقق فى نفس الوقت الأهداف الاقتصادية القومية بأقل قدر من التكاليف الاجتماعية فى ظل الظروف المتغيرة للبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وعلى الرغم من أن هندسة النظم بـدأ تطبيقهـا أساسـاً مـن خـلال المشروعات الصناعية والتجارية بهدف تصميم سلع وخدمات تقابل احتياجـات وتوقعات المستهلكين وبهدف المواءمة بين دورة حياة المنـتج Product Life Cycle والتغيرات المستمرة فى أذواق المستهلكين وفى تقنيات الإنتاج الحديثـة مع الارتفاع فى نفس الوقت بمستويات الجودة الكلية Total Quality، إلا أنـه ليس هناك ما يمنع من تطبيق نفس الأسلوب الفنى فى تصميم نظـم الضـرائب وسياساتها بالشكل الذى يلائم احتياجات وتوقعات كـل مـن الإدارة الضـريبية والممولين، وبشكل يسهم فى مساعدة الحكومات على أداء وظائفها الاقتصـادية والاجتماعية من خلال توفير القدر الكافى من الإيرادات السيادية اللازمة لتغطية النفقات العامة وتحقيق العدالة الاجتماعية.

وهكذا يمكن القول بإمكانية تطوير مفهوم هندسة النظم لينطبـق علـى إعادة هيكلة النظام الضريبى فيما يسمى بالهندسة الضريبية، وباستخدام المفاهيم التالية بعد تطويعها للتطبيق فى مجال الضرائب.

النظام الضريبى Tax System:

هو مجموعة من العناصر المترابطة التى تشكل كلا عضوياً متجانسـاً، وتترابط هذه العناصر فيما بينها من خلال مجموعة من العلاقات البينيـة فـى اتجاهين بمعنى، أن كل عنصر من العناصر يؤثر فى باقى العناصر ويتأثر بهـا فى نفس الوقت وعلى هذا فالنظام الضريبى يشمل ثلاثة عناصر مترابطة كمـا سبق الإشارة إليها وهى: (التشريع الضريبى – الإدارة الضريبية – الممول "أو المجتمع الضريبي").

البيئة الخارجية للنظام External Environment :

وتتمثل فى كل العوامل والظروف خارج النظام والتى تتغير خصائصها لأسباب خارج نطاق سيطرة النظام، ولكنها فى نفس الوقت تؤثر فى النظام الضريبى كما تتأثر به، وتشمل: (البيئة الاقتصادية، البيئة الاجتماعية، البيئة السياسية).

البيئة الداخلية للنظام Internal Environment:

ويقصد بها تعرض الظروف والعلاقات الداخلية التى تعمل بين أجزاء النظام بعضها البعض وتؤدى إلى حدوث التفاعل والتأثير بين هذه الأجزاء بشكل أو بآخر.

أهداف الهندسة الضريبية:

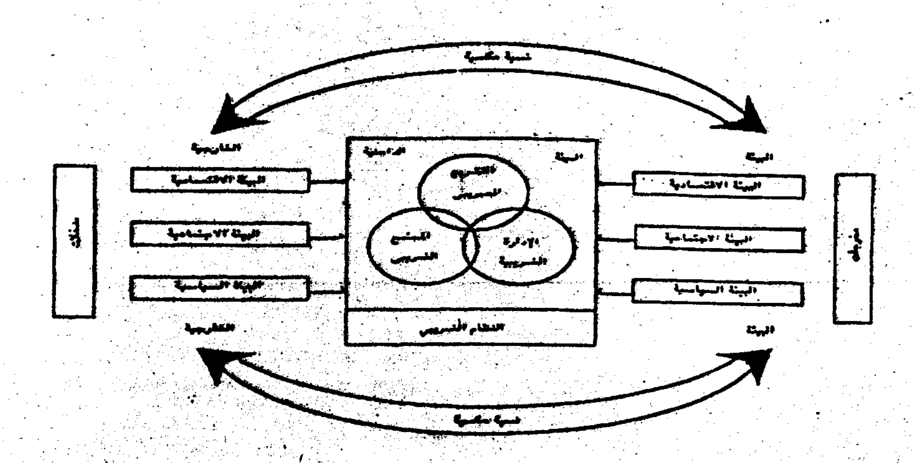
يمكن القول بأن الهدف أو الأهداف التى تسعى الهندسة الضريبية إلى تحقيقها تتمثل فيما يلى:

(١) تفكيك عناصر النظام الضريبى، ودراسة كل جزء على حدة، ثم إعادة تركيب أجزائه على أسس علمية سليمة بحيث يتم مراعاة ظروف البيئة الداخلية والخارجية.

(٢) مقابلة احتياجات وتوقعات كل من المجتمع الضريبى والحكومة فى توفير نظام ضريبى جيد يكفل العدالة ويسهم فى تمويل الإنفاق العام بأقل قدر من الأعباء والتكاليف الاجتماعية.

(٣) مراعاة عوامل التكلفة والعائد Cost / Benefit عند إعداد النظام بهدف تدنية التكاليف الاجتماعية للنظام وتقليل فرص التعديل المستمر فى التشريع الضريبى، وهو ما يؤدى إلى تدنى خسائر المجتمع عموماً.

(٤) التقييم الذاتى المستمر للنظام ودراسة آثار التغيرات فى الظروف البيئية على النظام وعلى تكلفة تغييره.



شكل رقم (١)

العلاقة بين النظام الضريبى والبيئة الداخلية والخارجية

خصائص ومقومات الهندسة الضريبية :

يرى الباحث أن تطبيق مفهوم الهندسة الضريبية يتطلب توافر مجموعة من الخصائص والمقومات التي يتسم بها، ويستند إليها ومنها:

أولاً: مراعاة ظروف البيئة المحيطة:

أن مفهوم الهندسة الضريبية يتضمن ضرورة مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة عند تصميم نظام الضرائب، وهو ما يعني بالتالي أنه لا يمكن القول بأن هناك نظاماً ضريبياً "معيارياً" أو "نمطياً" أو بمعنى أخر نظام ضريبي دولي يمكن تطبيقه في جميع الظروف والأحوال أو يصلح للتطبيق في جميعه الدول.

أن النظام الضريبي ليس مجرد مجموعة من العناصر الصماء المجردة، لكنه نظام ديناميكي يتفاعل مع الظروف المحيطة في المجتمع يؤثر فيها ويتأثر بها مما يقتضي مراعاة هذه الظروف جميعها، ولذلك فإن تصميم وبناء النظام الضريبي المصري لا يمكن أن يتم بمعزل عن الظروف والعوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة وهو ما يعني ضرورة أن ينبع هذا النظام من داخل المجتمع المصري حتى يتناسب ويتوافق مع ظروف هذا المجتمع ويحقق دالة الأهداف القومية المنوطة به.

ثانياً: توافر نظام متكامل للمعلومات:

أن تطبيق مفهوم الهندسة الضريبية يتطلب توافر نظام جيد ومتكامل للمعلومات بحيث يتم جميع البيانات وتشغيلها وتحليلها وترتيبها وتقديمها في شكل يسمح باتخاذ قرارات محددة في وقت مناسب.

ويرتبط ذلك بما يسمى تكنولوجيا لمعلومات Information Technology (IT) والتي تعني استخدام الحاسبات الآلية والوسائل الإلكترونية الحديثة لتشغيل وتوزيع المعلومات ، وهو ما يتطلب تحديث الإدارة الضريبية وتحسين كفاءتها باستخدام أدوات ووسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ولاشك أن تطبيق الرقم القومي سوف يسهم في إمكانية تطبيق هذه الوسائل والأدوات ويوفر نظام اتصالات فعال.

ثالثاً: استخدام طرق وأساليب علمية مستحدثة:

يتطلب تطبيق واستخدام الهندسة الضريبية ضرورة التخلي عن الأساليب والطرق التقليدية واليدوية واستخدام أساليب وطرق علمية مستحدثة، سواء في جمع البيانات أو تحليل أو تحليليها أو التقرير عنها في مرحلتي الربط والتحصيل

مع مراعاة الأبعاد المستقبلية والاتجاهات المتوقعة، ويرى الباحث أن هذه الطرق والأساليب يمكن أن تشمل على سبيل المثال ما يلي:

في مرحلة جمع البيانات: يتم استخدام بعض الأساليب التالية أو كلها:

* البحث المسحي: Survey research وهو أسلوب لجمع البيانات يتم من خلاله الحصول على البيانات مباشرة من الأفراد الذين يمثلون مجتمع الدراسة ويتيح البحث المسحي الحصول على خمسة أنواع من البيانات هي: حقائق، إدراك، آراء اتجاهات، تقارير سلوكية.
* مقابلة النخبة: **Elite Interviewing** وهو أسلوب يستخدم لجمع البيانات لتحديد الاتجاهات المستقبلية للبيئة الخارجية من خلال عدة خطوات:

(١) جمع البيانات: ويتم ذلك من خلال مصدرين:

أ- مصادر داخلية: تتمثل في الخبراء موضوع البحث وهم هنا مأمورو ومراجعو الضرائب والعاملين عموماً في مجال ربط وتحصيل الضريبة من داخل الإدارة الضريبية.

ب- مصادر خارجية: وتتمثل في خبراء من خارج الإدارة الضريبية ويتمثلون في المحاسبين والمراجعين وأساتذة المحاسبة والضرائب بالجامعات وأعضاء مجلسي الشعب والشورى وأعضاء الهيئات والمؤسسات ذوي الصلة بموضوع الضرائب، مثل (أعضاء الهيئة القضائية، أعضاء معهد المحاسبين والمراجعين، أعضاء جمعيات الضرائب والمالية العامة، ... إلخ).

(٢) يتم تشكيل لجنة متنوعة التخصص Interdisciplinary تكون مهمتها معالجة هذه البيانات مع تحقيق الشروط التالية:

أ- التعامل مع البيانات كلها في مرحلة البداية على أنها نفس القدر من الأهمية.

ب- وضع سلسلة من الأسئلة المحددة والدقيقة ذات البعد المستقبلي.

ج- البحث عن أجوبة لكل سؤال من المعلومات المتوافرة.

(٣) استخدام دائرة (دولاب) المستقبلات Future Wheel وهي وسيلة علمية منظمة تستخدم للتنبؤ بالآثار المباشرة وغير المباشرة الناجمة عن حدوث من الآثار المترتبة على بعضها البعض، وهوما يشبه الموجات المتلاحقة التي يحدثها القاء حجر في بركة من المياه.

** **في مرحلة معالجة وتشغيل البيانات**: وهي المرحلة التي تتوسط مرحلتي جمع البيانات وتحليلها والتقرير عنها وتتضمن عنها وتتضمن هذه المرحلة تحويل البيانات التي تم جمعها إلى مجموعة من الفئات والرموز التي يمكن

تخزينها على الحاسب الآلى واستخدامها فى التحليل الكمى. وهنا يتم استخدام أحد أسلوبين أو كليهما معاً.

١- أسلوب الترميز الاستقرائى Inductive Coding

٢- أسلوب الترميز الاستنباطى Deductive Codin

** **فى مرحلة تحليل البيانات:** وهنا يتم استخدام مجموعة من الأساليب العلمية التى تساعد فى عملية تحليل البيانات واستخراج المعلومات والتقرير عنها لاتخاذ القرارات المتعلقة بالنظام الضريبى، ومن هذه الأساليب:

- المحاكاة Simulation
- البرمجة الخطية Linear Programming
- البرمجة غير الخطية Non Linear Programming
- نظرية المباريات Games theory

تطبيق مفهوم الهندسة الضريبية فى إعادة هيكلة النظام الضريبى فى مصر

مما سبق يمكن القول بأن الهندسة الضريبية هى تطبيق للأسلوب المتبع فى هندسة نظم المعلومات، واستخدام المفاهيم المطبقة فى بعض العلوم الاجتماعية والتطبيقية الأخرى للاستفادة منها فى تصميم وإعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى.

فى العصر الحديث، لم تعد الفواصل بين العلوم المختلفة دقيقة، بل لقد تداخلت موضوعات الكثير من العلوم البيئية والاجتماعية، وأصبح الترابط والتداخل بين هذه العلوم يستخدم فى كثير من العلوم والتخصصات مثل المحاسبة الضريبية التى أصبح يستخدم فيها وسائل وأدوات العلوم الأخرى لتبسيط دراستها وتحسين طرق جمع البيانات وتحليلها وتوفير صدق العرض ودقة النتائج.

ولذلك فإن تطوير وإعادة هيكلة النظام الضريبى يقتضى استخدام أساليب هندسة نظم المعلومات، والأساليب المطبقة فى التخطيط والرقابة فى الموازنات التخطيطية ومبادئ وطرق الإحصاء، وطرق الاستقصاء وجمع المعلومات ... وغير ذلك من الطرق والأساليب التى تؤدى إلى تصميم نظام ضريبى واضح ومستقر ويتسم بالعدالة والشفافية ويحقق احتياجات ويقابل توقعات كل من الإدارة الضريبية والممولين.

ويقترح الباحث استخدام أسلوب دلفى Delphi technique بعد تطويره وهو أسلوب فنى يستخدم أساساً لتنبؤ بالأحداث المستقبلية، وفيه يتم أخذ رأى مجموعة من الخبراء والحصول على توقعاتهم بشكل مستقل وبعد ذلك يتم

استبعاد القيم المتطرفة مع استخدام الاحتمالات الشخصية Subjective Probabilities للتوصل إلى أقرب التوقعات.

على أن التعديل أو التطوير الذى يقترحه الباحث هنا هو عدم الاكتفاء بآراء من الممولين وأفراد المجتمع الضريبى كما سيعرض الباحث فيما بعد، ويتم بعد ذلك تفريغ الآراء المتجمعة والاقتراحات المطروحة فى جهاز حاسب آلى لاستكمال بقية الأسلوب الفنى من خلاله كما يتم أيضاً استخدام الأسلوب الصفرى فى إعادة هيكلة النظام الضريبى، والأساسى الصفرى هو أساس يستخدم فى إعداد الموازنات النقدية Cash – Flow Budgets حيث يكون المدير مسئولاً عن إعداد وتبرير كل عنصر من عناصر الإنفاق فى الموازنة وباعتبار الأساس الصفرى لكل عنصر بمعنى افتراض إنه ليس هناك ضرورة أساساً للإنفاق على أى نشاط ما لم يكن هناك تبرير كاف وعائد مجدى لهذا النشاط.

ويعتقد الباحث أن استخدام هذه الأساليب مجتمعة يوفر أساساً علمياً جيداً لإعادة تصميم وهيكلة النظام الضريبى المصرى على النحو التالى:

- **مراحل وخطوات تطبيق مفهوم الهندسة الضريبية والأسس العلمية المكملة له فى إعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى:**

(١) تحديد الأهداف الاستراتيجية القومية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية مع تقسيمها إلى أهداف تكتيكية مرحلية.

(٢) تحديد الدور الذى يمكن أن يلعبه النظام الضريبى فى تحقيق هذه الأهداف داخل النظام المالى والاقتصادى عموماً.

(٣) التشخيص الدقيق لمشاكل وعيوب وأوجه قصور النظام الضريبى الحالى، وذلك لمحاولة تلافى هذه المشاكل وعلاج هذا القصور عند بناء وهيكلة النظام الضريبى الجديد.

(٤) بناء وتكوين قاعدة بيانات كاملة عن المجتمع الضريبى الحالى والتشريع الضريبى والإدارة الضريبية للاستعانة بها عند بناء وإعادة هيكلة النظام الجديد.

(٥) بناء مجموعة من النماذج المتعددة لنظم ضريبية مختلفة تصلح للتطبيق فى ظل الظروف السائدة حالياً والمتوقعة مستقبلاً، وفى هذه المرحلة يتم استخدام أسلوب دلفى Delphi technique على النحو التالى:

أ- يتم طرح الهيكل المقترح للنظام طرحاً مبدئياً من خلال استقصاء مبسط يكون المطلوب فيه هو إبداء الرأى حول مدى رفض أو الموافقة على ما

ورد به ومدى الحاجة إلى تعديل هذا الهيكل بالحذف أو بالإضافة مع مراعاة ما يلى:

* يتم طرح التشريع الضريبى المقترح على المختصين من رجال القانون والفقه للتحقق من مدى دستورية ومشروعية بنود القانون الضريبى المقترح.
* يتم طرح الهيكل المقترح للإدارة الضريبية واختصاصاتها وسلطاتها على المختصين من رجال علم الإدارة، وكذلك القيادات ذات الخبرة من رجال الإدارة الضريبية ذاتها وتجميع اقتراحاتهم فى هذا الصدد.

ب- يتم تكوين عدة نماذج مختلفة من الهياكل التنظيمية التى يمكن أن تحقق المتطلبات والمقترحات السابقة.

ج- يعاد طرح هذه النماذج لاستطلاع رأى كل من:

* رجال الفقه والقانون.
* المحاسبون ورجال الضرائب.
* عينات منتقاة من الممولين.

وتجميع اقتراحاتهم بالحذف أو الإضافة أو التعديل .. إلخ، مع حصر النتائج وتحليلها إحصائياً للتعرف على أوجه الاتفاق والاختلاف.

د- يتم تنفيذ الاقتراحات التى يرى المختصون من أعضاء اللجنة جديتها وجدواها ثم يعاد طرح هذه النماذج المعدلة مرة أخرى فى جولة جديدة.

هـ- يتم تكرار تطبيق المنهج السابق حتى يتم الاستقرار على هيكل معين يتصور أنه الأمثل ويتمتع بقدر من الاتفاق العام.

و- يتم في كل جولة من الجولات السابقة طرح ملخص لنتائج الجولة السابقة مع تصحيح ما يكون قد شابها من سوء فهم، وإرفاق أية تفاصيل وإيضاحات تسهم فى توضيح ما يكون قد غمض على المشاركين فى عملية الاستقصاء من قبل وذلك لمساعدتهم فى تعديل مواقفهم طبقاً لهذه التفاصيل والإيضاحات.

خامساً: يتم تحديد وحساب تكلفة وعائد كل نموذج من هذه النماذج المتعددة، وبناء على ذلك يتم اختيار النموذج الأمثل فى ضوء مجموعة من المحددات منها:

* مدى ملاءمته للظروف البيئية المحيطة (البيئة الاقتصادية – الاجتماعية – السياسية ... إلخ).
* مدى تحقيقه للإيرادات الضريبية.

* مدى تحقيقه للعدالة الاجتماعية ورضا الممولين.
* مدى تميزه بالاستقرار النسبى لفترة محددة من الزمن دون حاجة إلى تعديل وتغيير.

سادساً: يتم تنفيذ حملة إعلامية لبث المشروع النهائى المقترح للحصول على تأييد ومساندة الجهات صاحبة المصلحة، مع عرض المشروع على مجلس الشعب لإصدار التشريع اللازم.

سابعاً: يجب أن يظل الهيكل الحالى المتفق عليه قائماً لفترة محددة لا يتم تغييره إطلاقاً لأى سبب من الأسباب خاصة وأنه من المفترض أن الأسلوب السابق قد راعي كل الاحتمالات والظروف المتوقعة (يتم الاتفاق على هذه الفترة مثلا ١٠ أو ١٥ سنة كحد أدنى).

ثامناً: يجب مراعاة أن تتولى هذه العملية لجنة منتقاة من المتخصصين تكون فريقاً متجانساً من مجموعة من التخصصات المترابطة أو ذات الصلة بالبيئات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

كما يجب أن تكون الجماعات المستقصاة ممثلة ليس فقط لقيادات جميع الفئات فى المجتمع، بل أيضاً تكون لنوعيات مختلفة ومتعددة فتشمل القيادات السياسية والإدارية والفنية وقطاعات منتقاة من أفراد الشعب والغرف التجارية والصناعية واتحادات العمال والقيادات العمالية والمهنية، والأكاديميين والجمعيات الأهلية والإعلاميين ... إلخ.

ويعتقد الباحث أن هذه الطريقة المقترحة في استنباط وتحديد الهيكل الضريبى المقترح تتميز بعدة خصائص:

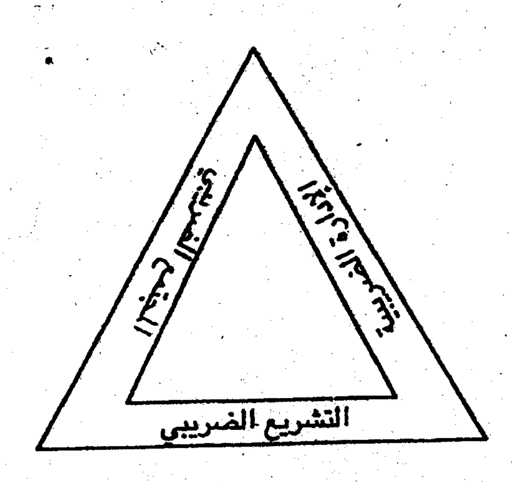
- تساعد على مشاركة كافة فئات المجتمع فى تحديد وصياغة هيكل النظام الضريبى وهو ما يحقق ما يلي:

* عدم فرض الهيكل الضريبى من أعلى بل يشترك فى تحديده وصياغته القاعدة العريضة من فئات المجتمع المستفيدين به والمكلفين بتنفيذه.
* يخلق ذلك نوعاً من الالتزام الأدبى والمعنوى على عاتق المشاركين فى تحديد وتصميم هذا الهيكل الضريبى.
* عدم تحكم فئة معينة أو طبقة معينة في صياغة وتحديد هذا الهيكل، وبالتالى تجنب حدوث ما يمكن تسميته بالتحيز الطبقى أو الفئوى أو الوظيفي حيث تسعى كل فئة أو طبقة أو وظيفة لتغليب مصالحها واحتياجاتها على حساب مصالح واحتياجات باقى الطبقات والفئات والوظائف .

* تحقيق نوع من الإعلام واسع النطاق، وخلق نوع من الوعى بين المواطنين، وتنمية إحساسهم بالمشاركة فى صنع وصياغة وتحقيق الأهداف القومية، وهو ما يساهم فى تعميق انتطبيق الديمقراطى لدى المواطنين.
* تقلل هذه الطريقة فى صياغة التشريع الضريبى من احتمالات تعرضه للتغيير والتعديل باستمرار لأنها تساهم فى مراعاة كل الاحتمالات مقدماً قبل إقـرار التشريع.
* إذا إرتأت الإدارة الضريبية أن ثمة حاجة لإجراء تعـديل علـى التشـريع الضريبى أو إضافة مواد جديدة فعليها أن تتبع فى ذلك نفس خطوات المنهج السابق فى تطبيق طريقة دلفى المشار إليها.

ولعله من نافلة القول أن يذكر الباحث ضرورة تجميع قوانين الضرائب كلها فى قانون واحد أو فى مجموعة متجانسة من القوانين حتى يتم النظر إليهـا جميعها بشكل متكامل مما يسهل من تحقيق التجانس وعدم التعارض فيها وتجنب التخبط والتناقض فيما بينها.

وفى ظل مفهوم الهندسة الضريبية يمكن تصوير العلاقات بين أطـراف المثلث الضريبى كما تظهر فى الشكل رقم (٢):



شكل رقم (٢)
العلاقة بين أطراف منظومة النظام الضريبى

ويلاحظ على هذا الشكل أن مقومات النظام الضريبى تشكل مثلثاً متساوى الأضلاع، بشكل التشريع الضريبى قاعدته، بينما تشكل كلا من الإدارة الضريبية والممول ضلعيه المتقابلين، وقد تعمد الباحث أن يكون التشريع الضريبى ممثلاً لقاعدة المثلث باعتباره الأساس الذى يقوم عليه النظام الضريبى كله، بينما يلتقى الممول مع الإدارة الضريبية فى ضلعين متقابلين، حيث يقف كل منهما فى مواجهة الآخر مستندين معاً إلى قاعدة التشريع الضريبى، وهذه المواجهة أو المقابلة ليست مواجهة عداء وعدوانية بل مواجهة التساند والتلاقى، فهما – كما سبق الإشارة – يستندات إلى قاعدة واحدة هى التشريع الضريبى ويتلاقيان معاً فى رأس المثلث مما يعنى توحد الهدف وتناسق الغاية، ألا وهى دعم الاقتصاد القومى والمساهمة فى تمويل الإنفاق العام وتنفيذ خطط التنمية القومية وتحقق العدالة فى توزيع الدخل القومى، كما أنهما ممثلان فى ضلعين متساوين وهو ما يشير إلى أن العلاقة بينهما ليست علاقة تعسف طرف وسطوته ضد الآخر، أو خضوع طرف واستكانته للآخر لأنهما يقفان معاً على قدم المساواة أمام التشريع الضريبى الذى يحكم تصرفاتهما ويمكن لأى منهما أن يلجأ إلى القضاء احتكاماً إلى شرعية القانون والدستور.

الملامح الأساسية
لمشروع قانون الضرائب على الدخل

يعرض الآن على مجلس الشعب مشروع قانون جديد للضرائب على الدخل وتتلخص أهم الملامح الأساسية لمشروع القانون فيما يلى:

* الانتقال إلى النظام الكامل للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين.
* تخفيف العبء الضريبى وتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال:
  - رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية.
  - تخفيض الأسعار وتعديل الشرائح الضريبية.
  - إطلاق ترحيل الخسائر دون قيد زمنى.
* بعض التعديلات الأخرى.
* تبسيط إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة.
* إحكام حصر المجتمع الضريبى والحد من ظاهرة التهرب.
* تحديد ضوابط الأداء والعمل بالإدارة الضريبية ورفع كفاءتها.

أولا: الانتقال إلى النظام الكامل للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

على الرغم من أن الهدف من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الصادر بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، إنما كان يستهدف الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل. إلا أن هذا القانون لم يحقق هذا الهدف كاملاً.حيث اقتصرت الضريبة الموحدة على ثلاثة أنواع فقط من الإيرادات التى يحققها الأشخاص الطبيعيون وهى:

* إيرادات النشاط التجارى والصناعى.
* إيرادات المهن غير التجارية.
* إيرادات الثروة العقارية.

بينما تم إفراد أحكام خاصة لكل من:

* إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.
* إيرادات المرتبات وما فى حكمها.

ولذلك ، وتحقيقاً للنظام الكامل للضريبة الموحدة، فإن هذا المشروع لقانون الضرائب على الدخل يستهدف أن يشمل وعاء الضريبة الموحدة كافة أنواع الدخول للأشخاص الطبيعين، حتى يكون الإقرار الضريبى الذى يقدمه الممول شاملاً كافة هذه الإيرادات ولتسرى على هذه الإيرادات كافة الأحكام

الخاصة بالضريبة الموحدة دون تفرقة بين إيرادات وأخرى، وبمراعاة أنه إذا انحصر دخل الممول على إيرادات المرتبات وما فى حكمها أو اقتصر على إيرادات الثروة العقارية دون حد الإعفاء فانه لا يلتزم بتقديم الإقرار الضريبى السنوى.

ثانيا: تخفيف العبء الضريبى وتحقيق العدالة الإجتماعية:

وتتسم أهم ملامح تخفيف العبء الضريبى تحقيقاً للعدالة الضريبية فيما يأتى:

(أ) رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية:

* وفقاً لأحكام المادة (٨٨) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فإن حدود الإعفاء المقررة للأعباء العائلية هى:

٢٠٠٠ جنيه سنوياً للممول الأعزب.

٢٥٠٠ جنيه سنوياً للممول المتزوج ولا يعول أولاداً أو غير المتزوج ويعول أولاداً.

٣٠٠٠ جنيه سنوياً للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر.

فإذا تجاوز صافى الدخل السنوى حد الإعفاء سالف الذكر، فلا تسرى الضريبة إلا على ما يزيد عن هذا الحد، وإذا كان من إيرادات الممول مرتبات وما فى حكمها فيخصم الإعفاء المقرر للأعباء العائلية من المرتبات وما فى حكمها أو لا ثم يستكمل حد الإعفاء من الإيرادات الأخرى المنصوص عليها فى البنود ٢، ٤، ٥ من المادة (٥) من هذا القانون.

* تنطوى التعديلات المقترحة على رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية لتصبح على النحو التالي:

للأعزب من ٢٠٠٠ إلى ٢٥٨٠ جنيه بزيادة ٥٨٠ بنسبة ٢٩%

للمتزوج ولا يعول من ٢٥٠٠ إلى ٣٣٦٠ جنيه بزيادة ٨٦٠ بنسبة ٣٤%

للمتزوج ويعول من ٣٠٠٠ إلى ٤٢٠٠ جنيه بزيادة ١٢٠٠ بنسبة ٤٠%

* ويضاف إلى ما تقدم أن التعديلات المقترحة تتضمن زيادة نسبة ما يتم خصمه من المرتبات والأجور الخاضعة للضريبة مقابل الحصول على الدخل من ١٠% إلى ١٥% وذلك مراعاة لأصحاب المرتبات والأجور وتخفيفاً للعبء الضريبى بعليهم وعدم الأضرار بهم نتيجة تعديل الأسعار والشرائح.

(ب) تعديل الأسعار والشرائح الضريبية:

١- الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

وفقاً لأحكام المادة (٩٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فإن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين – بعد إعمال حكم المادة (٨٨) من القانون والسابق الإشارة إليها أى بعد خصم الإعفاء المقرر للأعباء تسرى بالأسعار التالية:

الشريحة الأولى حتى ٢٥٠٠ جنية ٢٠%

الشريحة الثانية أكثر من ٢٥٠٠ جنيه حتى ٧٠٠٠ جنيه ٢٧%

الشريحة الثالثة أكثر من ٧٠٠٠ جنيه حتى ١٦٠٠٠ جنيه ٣٥%

الشريحة الزابعة أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه ٤٠%

ومن ثم فإن التعديل المقترح يخفض من الأعباء الضريبة على أصحاب الدخل الأقل كما يقلل الحد الأقصى لسعر الضريبة من ٤٠% إلى ٣٠%

ويلاحظ أن دخل الممول من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة سوف يخضع للخصم من المنبع بسعر ٢٠% (سعر أدنى شريحة) من إجمالى المنصرف دون أية تخفيضات، كما يلتزم الد ول بتقديم إقرار ضريبى عنها وتتم التسوية عند المحاسبة بناءً على ذلك.

٢- الضريبة على أرباح شركات الأموال:

وفقاً لأحكام المادة (١١٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فإن سعر الضريبة على أرباح شركات الأموال هو ٤٠% من صافى الأرباح الكلية السنوية للشركة وذلك فيما عدا:

* أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعى والأرباح الناجمة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢%.

* أرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه من غير الجهات المنصوص عليها فى البند (٤) من المادة (١١١) من هذا القانون فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠,٥٥%.

* وقد انتهت الدراسة إلى تعديل أسعار الضريبة على أرباح شركات الأموال بحيث تكون بسعر موحد ٣٠% لكافة الشركات بدلاً من ٤٠%، ٣٢% المطبقتين حالياً.

هذا وبمراعاة أنه فى كل الأحوال يستثنى من هذا التخفيض فى أسعار الضريبة أرباح قناة السويس وهيئة البترول والبنك المركزى المصرى فتظل الضريبة عليها جميعاً ٤٠%، وكذلك الضريبة على شركات البحث عن البترول

إنتاجه تظل ٤٠.٥٥% لارتباط ذلك بحسابات مع هيئة البترول وأسس المحاسبة مع الشريك الأجنبي.

(ج) إصلاح ترحيل الخسائر دون التقيد بقيد زمني حتى يتم استهلاكها بالكامل:

يقضي القانون الحالي للضرائب بخصم الخسائر التي تنتج في سنة ما من أرباح السنة التالية، فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها، نقل الباقي إلى السنة التالية، وهكذا وحتى السنة الخامسة.

وتبعاً لذلك فإنه لا يجوز في القانون الحالي ترحيل الخسائر إلى مابعد السنوات الخمس المصرح بها.

على أنه مراعاة لظروف الممولين المعسرين وتمكيناً لهم من الاستمرار في مزاولة نشاطهم فإن قانون الضرائب الجديد يسمح بإطلاق ترحيل الخسائر إلى أي عدد من السنوات حتى تستنفذ بالكامل من أرباح السنوات التالية دون التقيد بحد معين من السنوات.

ثالثاً: بعض التعديلات الأخرى:

يستهدف قانون الضرائب على الدخل الجديد تنظيم الإعفاءات الضريبية الحالية ضماناً لتحقيق أهدافها وفقاً لما أثبته التطبيق العملي لذلك، على النحو الآتي:

١- إلغاء القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة التي تشغلها المنشأة من التكاليف الواجبة الخصم لأنها ليست من التكاليف الفعلية. كما أثبت الواقع العملي أن خصم القيمة الايجارية للعقار المملوك فيه محاباة للممول المالك للعقار عن الممول المستأجر للعقار، ذلك أنه في حالة الملكية يتم خصم القيمة الإيجارية غير المدفوعة علاوة على استهلاك العقار ومصاريف صيانته، وكذلك الضرائب العقارية المسددة عنه في حين أن الممول المستأجر لعقار لا يخصم له إلا قيمة الإيجار الفعلي فقط.

٢- تعديل النص الخاص بإعفاء أرباح المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية بغرض وضع ضوابط محددة لتقرير هذا الإعفاء حيث أثبت التطبيق العملي لهذا النص استغلاله بصيغته الحالية للتهرب من أداء الضريبة.

٣- إلغاء الإعفاء المقرر لرأس المال المدفوع، وذلك بالنسبة لشركات المساهمة لأن هذا الإعفاء يتنافى مع حيادية الضريبة باعتبار أنها تفرض على الأرباح الحقيقية التي تحققها الشركة المساهمة، كما أثبت التطبيق العملي أن هذا الإعفاء يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبة إلى جانب أن إلغاءه يؤدي إلى

تعويض العجز فى الحصيلة نتيجة تخفيض سعر الضريبة لإحداث التوازن بين تخفيف عبء الضريبة والهدف المالى لها.

٤- إلغاء الإعفاء المقرر لأرباح الشركات الصناعية التى تستخدم خمسين عاملاً فأكثر:. اكتفاء بأن هذا النشاط ضمن المجالات المخاطبة بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ إلى جانب ما أثبته التطبيق العملى لهذا الإعفاء من استغلاله للتهرب من أداء الضريبة.

رابعاً: تبسيط إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة:

تستهدف أحكام مواد مشروع قانون الضرائب على الدخل المقترح العمل فى تبسيط إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة، وذلك من خلال:

١- التزام الممول بتقديم إقرار ضريبى واحد عن كافة إيراداته الخاضعة للضريبة.

٢- قصر الإخطار بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على نموذج واحد بدلاً من نموذجين (١٨، ١٩ ضريبة موحدة).

٣- تحديد سعر قطعى (نهائى) للضريبة بنسبة ١٠% بدلاً من ٢٠% المعمول بها فى القانون الحالى فى حالة حصول العاملين بالدولة الخاضعين للضريبة على إيرادات المرتبات وما فى حكمها على أية مبالغ من غير جهات عملهم الأصلية.

٤- قصر عدم الاحتجاج فى مواجهة مصلحة الضرائب بالنسبة للتصرفات التى تتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين على الإيرادات الناتجة عن الثروة العقارية حيث تضمن حكم المادة ١٠٧ من القانون الحالى أنه لا يحتج فى مواجهة مصلحة الضرائب بالتصرفات التى تتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين التى تنصب على أموال ثابتة أو منقولة ونتيجة للعديد من المشاكل التى واجهتها المصلحة لدى تطبيقها لهذا الحكم فقد رؤى قصره على التصرفات التى تتم فى الثروة العقارية فقط للحد من مشاكل التطبيق ولدعم الثقة بين الممول والمصلحة.

٥- زيادة المبلغ الذى يسرى عليه نظام الخصم والإضافة تحت حساب الضريبة من ١٠ جنيه، وكذلك زيادة مبلغ التعامل الذى تلتزم الشركة أو الجهة بالإخطار عنه لمصلحة الضرائب من ١٠ جنيه إلى ١٠٠ جنيه.

٦- قصر الالتزام بالإخطار فى حالة التنازل عن المنشأة بالنسبة للنشاط التجارى والصناعى على المتنازل فقط حيث ينص القانون الحالى على التزام كل من المتنازل والمتنازل إليه بالإخطار عن واقعة التنازل خلال

ثلاثين يوماً من تاريخ حدوثها، وقد ترتب على التزام كليهما الكثير من مشاكل التطبيق سواء بالنسبة للمصلحة أو بالنسبة للممولين لذلك كان هذا الاقتراح بقصر الالتزام على المتنازل فقط لتبسيط الإجراءات وللتيسير على الممولين مع حفظ حق المتنازل إليه فى طلب بيان بالضرائب المستحقة على المتنازل.

٧- إلغاء حكم ١٢٥ من القانون الحالى الذى يقضى بوجوب أداء الضريبة دون النظر لطعن الشركة سواء قامت المأمورية بالبت فيه أو إحالته إلى لجنة الطعن، وقصر وجوب الضريبة على حالات عدم تقييم الإقرار الضريبى، وكذلك صدور قرار لجنة الطعن أو حكم محكمة، وذلك أسوة بالأحكام الخاصة بالضريبة الموحدة لتحقيق العدالة الضريبية بين ممولى الضريبة الموحدة وممولى الضريبة على أرباح شركات الأموال.

خامساً: إحكام حصر المجتمع الضريبى والحد من ظاهرة التهرب:

فى إطار تطوير المنظومة الضريبية فإن الأمر يتطلب التدخل بإجراء تعديل تشريعى يساعد على إحكام حصر المجتمع الضريبي والحد من التهرب الضريبى وذلك من خلال:

١- زيادة المبلغ الملتزم بأدائه الممول المرتكب لجريمة التهرب الضريبي بعد التصالح فى هذه الجريمة بحيث يتم زيادته من ١٠% من الضريبة التى لم يتم أداؤها إلى ١٥٠% فى حالة طلب التصالح قبل رفع الدعوى،، وزيادة المبلغ من ١٥٠% إلى ٣٠٠% فى حالة التصالح بعد رفع الدعوى العمومية وقبل صدور حكم نهائى، وذلك بهدف الحد من حالات التهرب الضريبى فى حالة العود لهذه الجرائم، كذلك يتم زيادة التعويض الملتزم بأدائه الممول فى حالة حكم الإدانة فى جريمة التهرب الضريبى من ثلاثة أمثال الضريبة إلى خمسة أمثالها.

٢- زيادة المبلغ الذى يلتزم الممول بأدائه فى حالة عدم تقديم الإقرار الضريبى فى الميعاد، حيث يعادل المبلغ الحالي ٢٠% من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى ويخفض إلى النصف فى حالة الإتفاق بالمأمورية، بحيث يصبح المبلغ الذى يلتزم به الممول مائة جنيه أو ٤٠% من الضريبة المستحقة أيهما أكبر ودون أى تخفيض، ولذلك حث الممولين على تقديم الإقرارات الضريبية فى جميع الأحوال.

٣- استحداث حكم جديد مفاده امتناع مأموريات ومكاتب الشهر العقارى عن عمليات توثيق وشهر التصرفات إلا بعد قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة للمصلحة.

٤- استحداث حكم جديد مفاده التزام المؤجر أو مالك العقار أو المسئول عن إدارته فى حالة عدم إخطاره مصلحة الضرائب بواقعة التأجير المفروض بأداء مبلغ ٥٠٠ جنيه عن كل وحدة لم يتم الإخطار عنها، حيث لم يتضمن القانون الحالى مثل هذا الالتزام.

٥- إضافة جهات غير منصوص عليها لجهات الالتزام المكلفة بتطبيق أحكام الخصم والإضافة فى القانون الحالى لأحكام عمليات حصر الممولين من خلال هذه الجهات. ومن ذلك إضافة مراكز الشباب ومخازن الأدوية وشركات ومكاتب الاستيراد.

٦- استحداث حكم جديد مؤداه خضوع بعض المنشآت لأحكام الإضافة لحساب الضريبة لم يتضمنها القانون الحالى، مثل المنشآت التى تزاول نشاط تجارة الجملة ووكلائها وموزعيها.

٧- استحداث حكم جديد بشأن إضافة منشآت تلتزم بحجز ضريبة المرتبات من العاملين لديها غير منصوص عليها فى القانون الحالى.

٨- استحداث حكم جديد مؤداه إلزام حائز الغراس (حدائق الفاكهة المنتجة ونباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل البستانية الخاضعة للضريبة الموحدة) سواء كان مالكاً للأرض أو مستأجراً لها بأداء مبلغ ١٠٠٠ جنيه فى حالة إخلاله بالإخطار عن واقعة إزالة الغراس حيث لم يتضمن القانون الحالى الالتزام بأداء أية مبالغ فى حالة المخالفة، وقد أدى ذلك إلى عدم حصر هذه المساحات وتهرب الممولين من أداء الضرائب المستحقة عليها.

٩- استحداث حكم جديد بإضافة ممولى نشاط تجارة الجملة ونصف الجملة إلى الممولين الملتزمين بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة، حيث لم يتضمن القانون الحالى نصاً لإلزامهم بإمساك الدفاتر والحسابات المنتظمة مع تعديل شروط إمساك الدفاتر بما يتفق وأحكام قانون التجارة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩.

١٠- استحداث حكم جديد مفاده التزام الممول بأداء مبلغ ١٠٠٠ جنيه عن كل سنة فى حالة عدم التزامه بإمساك الدفاتر والحسابات المنتظمة وعدم تقديم

الإقرار الضريبي المستند إليها. حيث لم يتضمن القانون الحالي الالتزام بأداء أي مبلغ في حالة المخالفة.

١١- تعديل الحكم الخاص بالزام الممول بأداء مبلغ إضافي للضريبة في حالة عدم مطابقة ما ورد بإقراره للحقيقة بحيث يزداد هذا المبلغ من ٥٠% بحد أقصى ٥٠٠ جنيه إلى نسبة تعادل ٢٥٠% من فرق الضريبة المستحقة دون حد أقصى على أن يخفض إلى النصف في حالة الإتفاق أمام المأمورية وذلك لحث الممولين على تقديم إقرارات ضريبية صحيحة وإنهاء المنازعات أمام المأمورية.

١٢- استحداث حكم جديد مفاده إلزام الممول الذي لم يقدم إقرار الثروة في الميعاد بأداء مبلغ ٥٠٠ جنيه، حيث لم يتضمن القانون الحالي أداء هذا المبلغ في حالة عدم تقديم هذا الإقرار.

١٣- استحداث حكم جديد يؤدي إلى المسئولية التضامنية بين المالك والمؤجر والمنتفع بالعقار عن أداء الضريبة المستحقة على المستغل لنشاط تجاري أو صناعي أو مهني في حالة عدم قيام المالك أو المؤجر أو المنتفع بالإخطار عن الأماكن المستغلة وعن نوع التجارة أو الصناعة أو المهنة.

١٤- إضافة حكم جديد – لم يتضمنه القانون الحالي – مفاده إلزام الجهات الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والنقابات التي يكون من اختصاصها منح تراخيص مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة معينة بعدم تجديد الترخيص إلا بعد تقديم الممول شهادة بالموقف الضريبي.

١٥- إضافة حكم جديد للقانون مفاده أحقية المصلحة في اتخاذ إجراءات تحصيل مبلغ يعادل ٥٠% من قيمة الضريبة المستحقة الواجبة الأداء المتنازع عليها تحت الحساب إلى أن تصبح الضريبة نهائية، وذلك استثناء من أحكام قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ بهدف الحد من حالات تراكم المتأخرات الضريبية بسبب تعمد بعض الممولين إطالة أمد النزاع لعدم دفع الضريبة في الوقت المناسب حيث تضمن قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المذكور حكماً يقضي بوقف إجراء الحجز والبيع في حالة رفع دعوى بالمنازعة في أصل المبالغ المطلوبة أو في صحة إجراءات الحجز أو باسترداد الأشياء المحجوزة. الأمر الذي يؤدي إلى عدم إمكانية قيام المصلحة باتخاذ إجراءات التحصيل في حالة وجود أي من هذه المنازعات مما رؤي معه طرح هذا الاقتراح خاصة وأنه لا

تشوبه شبهة عدم الدستورية بمراعاة أن تحصيل الضريبة الواجبة الأداء – لحين الفصل فى المنازعة وإجراء التسويات اللازمة – يتم فى المواعيد المقررة وطالما يسرى على كافة الممولين دون تفرقة بين ممول وآخر.

١٦- إضافة بعض حالات التهرب الضريبى إلى جرائم التهرب المنصوص عليها فى القانون الحالى، وذلك بهدف الحد من ظاهرة التهرب الضريبى ومن ذلك:

أ- عدم تقديم الإقرار الضريبى وفقاً لأحكام القانون.

ب- الإدلاء أو تقديم ببيانات غير صحيحة إلى مصلحة الضرائب.

ج- الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التى يمسكها الممول إلى المصلحة.

د- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة علماً بأن هذه الحالات لم ينص عليها فى القانون الحالى باعتبارها جرائم تهرب باستعمال الطرق الاحتيالية.

١٧- زيادة العقوبة (الغرامة) لبعض جرائم التهرب الضريبى بهدف الحد أيضاً من حالات التهرب ومن ذلك:

حالة عدم حصول الممول على بطاقة ضريبية.

العقوبة الحالية: من ٢٠٠ جنيه إلى ٥٠٠ جنيه.

العقوبة المقترحة: من ١٠٠٠ جنيه إلى ٥٠٠٠ جنيه.

سادساً: الحد من اتخاذ الإجراءات الجنائية ضد الممولين والتيسير عليهم:

اتجه مشروع قانون الضرائب على الدخل إلى الحد من الإجراءات الجنائية ضد الممولين والتيسير عليهم، وذلك للحد من رفع الدعاوى الجنائية على الممولين وإلغاء الجرائم والعقوبات المقررة فى القانون الحالى واستبدالها بإلزام المخالف بأداء مبلغ مالى يتناسب والمخالفة. بل إمتد الأمر إلى تقديم حافز للممول الذى يقوم بأداء الضريبة على أساس الإتفاق بالمأمورية وذلك على النحو التالى:

* ١٠% من قيمة الضريبة المسددة بموجب الإتفاق باللجنة الداخلية خلال تسعين يوماً من تاريخ استلام الممول للنموذج المخصص والتنبيه بدفع الضريبة.
* ٥% حالة السداد خلال ١٨٠ يوماً من تاريخ استلام الممول للنموذج المخصص والتنبيه بدفع الضريبة المشار إليها.

وذلك لتشجيع الممولين على إنهاء المنازعات باللجنة الداخلية بالمأمورية وللتيسير عليهم في السداد وتخفيف العبء الضريبي بالنسبة لهم في حالة الالتزام بالدفع خلال المواعيد المحددة.

سابعا: تحديد ضوابط الأداء والعمل بالإدارة الضريبية ورفع كفاءتها:

إن إصلاح المنظومة الضريبية وضمان استمراريتها مرهون بفاعلية وكفاءة العمل بالإدارة الضريبية. ومن ثم تضمن مشروع قانون الضرائب على الدخل إجراء ما يأتي:

(١) إلزام المأمورية بالبت في طعن الممول خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه.

(٢) إلزام المأمورية في حالة عدم التوصل إلي الإتفاق مع الممول بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن خلال ثلاثين يوما من تاريخ البت في الطعن.

(٣) إلزام لجان الطعن بالفصل في أوجه الخلاف التي ترد إليها خلال مدة أقصاها تسعة أشهر من تاريخ ورود الطعن إليها، وذلك لسرعة الفصل في الطعون وعدم تراكمها في اللجان. علماً بأن القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته لم يتضمن مواعيد محددة سواء للبت في الطعن أو الإحالة إلى لجنة الطعن، وكذلك لم يتضمن تحديد موعد الفصل.

ومما سبق يتضح أن وزارة المالية لم تتعظ من أخطاء الماضي ولم تحاول إجراء ما نادى به الباحثون والممارسون على حد سواء من طريقة عملية وعلمية لإصدار قانون جديد شامل للضرائب ولم تطرح القانون للدراسة المستفيضة على المهتمين به والمكلفين بتنفيذه.

وما عرضناه من ملامح للقانون الجديد هو ما تفضل وزير المالية وبعض رجال الإدارة الضريبية من البوح به وكشف استاره، وقد سبق عرض القانون على مجلس الشعب في دورته السابقة وتأجلت مناقشته للدورة القادمة، وبدا الأمر كما لو كان هناك نية مبيتة علي عدم إعلان تفاصيل هذا القانون حتى يتم إصداره.

ولذلك فنحن نتوقع أن يواجه القانون بعد صدوره بعاصفة من الانتقادات لأوجه القصور التي تشوبه، وسوف تسعى وزارة المالية لإصدار تعديلات جديدة على القانون مثلما يحدث كل مرة. وهكذا سوف ندور في حلقة مفرغة من إصدار قوانين معيبة وإصدار تعديلات لإصلاح هذه العيوب وأوجه القصور طالما أن وزارة المالية لاتزال تصر على طريقتها العقيمة في إصدار قوانين الضرائب وتترك عملية إعداد وإصدار هذه القوانين لغير المتخصصين المهتمين والمخاطبين بالقانون وتكتفي بعملية "الترقيع" للقانون، وحذف نص من هنا وإضافة نص "هناك" مما يبشر بصدور قانون يناقض بعضه بعضا، **ويخاصم المنطق ويجافي الواقع ويثقل كاهل الإدارة الضريبية، ويدفع الممولون للتهرب، ... وباختصار قانون لا يحقق الهدف أو الأهداف التي كانت معقودة عليه.**

نطاق سريان الضريبة

من أهم التعديلات التى طرأت على القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتى جاء بها القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، هو استبدال الكتاب الأول من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وكان عنوانه "الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين وما يلحق بها" بالكتاب الأول من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وأصبح عنوانه "الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين". وقد حدد المشرع فى بداية هذا الكتاب نطاق سريان هذه الضريبة في المواد الأربعة الأولى منه حيث قصر فرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين وهو ما ورد فى المادة الأولى: "تفرض ضريبة سنوية على مجموع دخل الأشخاص الطبيعيين الوارد ذكرهم فى المادة (٢) من هذا القانون"

ثم حددت المادة الثانية هؤلاء الأشخاص الطبيعيين على أنهم "المقيمين عادة فى مصر على النحو الموضح بهذا القانون، كما تسرى على غير المقيمين فى مصر بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر".

ومن خلال نصوص هذه المواد يمكن تحديد خصائص الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين فيما يلي:

(١) أنها ضريبة سنوية إذ تسرى على مجموع الدخول التى يحققها الممول خلال فترة معينة هى سنة ميلادية.

(٢) إنها ضريبة يلتزم بها الأشخاص الطبيعيون، وبالتالى لا يخضع لها الأشخاص الاعتبارية، حيث إن القانون أخضع الأشخاص الإعتبارية لضريبة أخرى هى الضريبة على أرباح شركات الأموال. وبرغم ذلك يلاحظ أن الشركاء فى شركات التضامن والتوصية البسيطة وشركات الواقع يخضعون للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعين، وذلك عن صافى دخل الشريك فى هذه الشركات.

(٣) إنها ضريبة عامة إذ تسرى على مجموع صافى الدخول التى يحصل عليها الممول من كافة المصادر.

(٤) إنها ضريبة مباشرة، حيث إنها تسرى على الدخل، وبالتالى فإن عبئها يقع على الممول مباشرة.

(٥) إنها ضريبة شخصية وليست عينية لأنها تسمح بخصم التكاليف والأعباء الاجتماعية للممول من إجمالى الإيرادات للوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة.

كما أنه من نص المادة الثانية السابق الإشارة إليه، يتضح أن المشـرع الضريبي المصري وهو بصدد تحديد نطاق سريان الضريبة، قد أخذ بمعيـارين متكاملين:

(١) معيار التبعية الاجتماعية (معيار الإقامة):

ويقضى هذا المعيار بخضوع الشخص للضريبة إذا كان مقيماً أو متوطناً فى مصر بصرف النظر عن جنسيته أى سواء أكان مصرياً أو غير مصرى، وذلك عن كافة دخله أو دخوله وسواء تحققت هذه الدخول فى مصر أو فى الخارج.

(٢) معيار التبعية الاقتصادية (معيار الإقليمية):

وبمقتضى هذا المعيار يخضع الشخص للضريبة إذا كان دخله قد تحقق فى الدولة التى فرضت الضريبة حتى ولو يم يكن مقيماً بها.

وقد جمع المشرع المصرى بين هذين المبـدأين، أو المعيـارين معـاً، وبشكل عام يمكن القول بأن التشريع الضريبى المصرى قد أخذ بمفهوم الموطن الضريبى كأساس لفرض الضريبة الموحدة[1].

ويقصد بالموطن فى معناه العام المكان الذى يستقر فيه الشخص ويتخذ منه مركز مصالحه وأعماله، وقد عبرت عنه المادة (٤٠) من القانون المـدنى: بأنه المكان الذى يقيم فيه الشخص عادة بمعنى تحديد مقر قانونى للفرد يسـاعد على تنظيم الأوضاع القانونية لكل فرد فى الدولة.

وللموطن ركنان هما الإقامة والنية، إذ يجب أن يوجـد الشـخص فـى الدولة بصفة مستمرة نسبياً وبنية التوطن، وهذان الركنان يصـعب تحديـدهما بصورة قاطعة ويختلف الحكم بشأنهما باختلاف حالة الشخص المـراد تحديـد موطنة القانونى.

أما الموطن الضريبي فهو المكان الذى يعتبر الشخص الخاضع للضريبة تابعاً له، والذى يجب – تبعا لذلك – أن يلتزم بالالتزامـات الضـريبية التـى يفرضها هذا المكان ومن أهمها أداء الضريبة وفق التشريع السارى به.

والممول المقيم يغلب أن يتوافر له ركنى الإقامة والنيـة، أى الإقامـة الدائمة ونية التوطن، وحتى يساهم المشرع فى التخفيف من مشكلة الحكم علـى

---

[1] راجع فى ذلك:

حسنى إبراهيم جاد: نطاق سريان الضريبة، مجلة التشريع المالى والضريبى، العدد ٣٠٧، السنة ٤٥، يناير / فبراير، ١٩٩٧، ص ٩ ومابعدها.

مدى إقامة شخص ما فى مكان إقامة دائمة، فقد أورد بياناً بالحالات التى يعتبر فيها الممول مقيماً فى الدولة، إذ نصت المادة (٣) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على الحالات التى يعتبر فيها الشخص عادة مقيماً فى مصر، وهى حالات خمس وردت على سبيل الحصر:

(١) أن يقيم فى مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوما متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية. وقد تحددت هذه المدة على أساس أنها تعنى إقامة الشخص المدة الأطول خلال السنة فى مصر، فإذا كانت هذه المدة تزيد على ١٨٣ يوماً اعتبر الشخص مقيماً إقامة دائمة فى مصر وخضع للضريبة الموحدة بذات الأحكام والقواعد التى يخضع لها المصريون الذين لم يغادروا البلاد طوال السنة.

ويكتفى للحكم على إقامة الشخص الطبيعى فى مصر إقامة دائمة توافر المدة الزمنية المحددة والمذكورة بغض النظر عن وضع هذه الإقامة أو مكانها، إذ يستوى أن يقيم الممول فى منزل مملوك أو مؤجر أو يقيم فى فندق، وسواء كان عمله ذو طبيعة مؤقتة أو دائمة أى سواء كان يزاول عملاً لمدة مؤقتة تزيد عن ١٨٣ يوماً أو كان يباشر نشاطاً تجارياً يستغرق أجلاً غير محدد.

(٢) أن تكون مصر محلاً لإقامته الرئيسية، ويعتبر الشخص الطبيعى مقيماً إقامة دائمة فى مصر إذا كان يتخذ من مصر محلاً لإقامته الرئيسية، وذلك بغض النظر عن المدة الزمنية التى يقيم فيها، ويقصد بمحل الإقامة الرئيسى توافر النية الحقيقية لدى الشخص فى الإقامة بمصر، ومن ثم فهى مسألة غير موضوعية يترك أمر تقديرها إلى القضاء فى ضوء ظروف كل واقعة على حدة . ومن ذلك فتوى مجلس الدولة لوزارة المالية رقم ٣٨٩/٥٢/١٨٣ فى ١٩٥٥/١٢/٤ بأن المراسل الأجنبى الذى يعمل فى مصر والشرق الأوسط لجريدة أجنبية ويتخذ من مصر مكاناً لعمله وإقامته هو وزوجته وأطفاله ويغادرها إلى غيرها من بلاد الشرق الأوسط لمدة مختلفة فهو يقيم فى مصر نصف السنة تقريباً، ويقضى النصف الآخر متجولاً فى البلاد المذكورة، إذا يعتبر هذا المراسل قد أتخذ من مصر محلاً لإقامته الرئيسية على أساس ما تدل عليه الظروف المذكورة.

(٣) أن تكون مصر المركز الرئيسى لإدارة نشاطه، فقد اعتبر القانون أن الشخص الطبيعى يكون مقيماً إقامة دائمة فى مصر إذا كانت مصر تمثل مركز الإدارة الرئيسى لنشاطه، وذلك فى حالة تعدد أنشطة الممول فى دول

مختلفة ولكنه يجعل من مصر مركز الإدارة الرئيسى لهذه الأنشطة مما يغلب على الاعتقاد أنه قد جعل مصر مقراً لإقامته الدائمة فيها، ومن ثم فهو يخضع للضريبة الموحدة كغيره من الممولين، يستوى فى ذلك أن يكون قد قضى فى مصر ١٨٣ يوماً فى السنة متصلة أو متقطعة أو اقل من ذلك أو كان له محل إقامة رئيسى فيها، إذا أن العبرة هنا بأنه يدير أنشطته المختلفة فى مصر.

ومن ذلك حالة الأجنبى الذى يعمل مديراً للمركز الإقليمى لإحدى المؤسسات الأجنبية فى مصر، وتقتضى أعماله الإشراف على مكاتب المؤسسة فى سائر البلاد الموجودة بها مما يتطلب منه السفر إلى هذه البلاد ثم العودة إلى مصر، وبالتالى فهو يقضى معظم السنة خارج مصر، ولا يستغرق العمل فى مصر إلا جزءاً من السنة وقد أفتى مجلس الدولة فى هذه الصدد بأن كل الظروف تدل على وجود مصالحه الرئيسية فى مصر، كما أنه تدل على أنها محل إقامته الرئيسية ولو قصرت مدة وجودة فيها إذ يعتبر فى غيرها مسافراً حتى يعود إليها، وليس له مستقر رئيسى فى بلد من البلاد المذكورة يجعل إقامته فى مصر غير رئيسية.

(٤) أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجارى أو الصناعى أو المهنى (معيار مركز النشاط). وقد توسع المشرع فى هذا المعيار، حيث اعتبر الممول مقيما فى مصر إذا اتخذ مصر مركزاً لنشاطه التجارى أو الصناعى أو المهنى، وسواء كانت مصر مركز الإدارة الفعلى أو لم تكن، وسواء كانت المكان الذى توجد فيه الإدارة العليا للشركة أم لا.

(٥) أن يكون من موظفى الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم فى الخارج وكانت دخولهم من خزينة الدولة (معيار مصدر الدخل).

وقد أتجه المشرع إلى اعتبار الشخص الطبيعى مقيماً فى إذا كان هذا الشخص:

أ- من موظفى الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم فى الخارج، ويقصد بالدولة هنا المعنى الواسع لها أى تشمل الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وهيئاتها العامة وشركات القطاع العام، ويسرى ذلك على العاملين المصريين بالخراج فى السفارات ومكاتب التمثيل البلوماسى ومندوبى شركات القطاع العام وغيرهم.

ب- أن يكون مصدر دخل هؤلاء الأشخاص خزينة الدولة، أى أن يحصل هؤلاء الموظفين على دخلهم من مزاولة عملهم بالخارج من خزينة الدولة،

ومن ثم لا يسرى هذا النص على العاملين بالقطاع الخاص بالخارج والذين يحصلون على مرتبات من الخارج أو من خزينة القطاع الخاص الذى يعملون به.

ولكن يثور التساؤل فى حالة إذا كان الشخص عاملاً بالخارج ويحصل على مرتبات من جهات أجنبية تلتزم بإيداعها خزانة الدولة التى تقوم بدورها بدفع الأجر إلى هذا العامل فإذا كان العامل فى هذه الحالة من موظفى الدولة اعتبر مقيماً لأنه يكون قد حصل على دخل مباشرة من خزينة الدولة بغض النظر عن أن مصدر هذا الدخل قد ورد أصلاً من جهة أجنبية، لأن اختلاط هذا الدخل بموارد الخزينة العامة يجعله مدفوعاً من موارد الخزانة العامة. أما إذا كان العامل من غير موظفى الدولة فلا يعتبر مقيماً فى هذه الحالة إذا لا توجد علاقة عمل بين هذا العامل والدولة، وهو ما تعنيه عبارة "من موظفى الدولة".

ويلاحظ على المعايير السابقة ما يلى:

أولاً: أن المشرع قد حدد هذه المعايير على سبيل الحصر، ومن ثم لا يصح القياس عليها أو إضافة معايير أخرى إليها، إلا فى حالات اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى التى أبرمتها مصر مع الدول المختلفة، إذ أن هذه الاتفاقيات تنص عادة على إمكان الاتفاق بين الدولتين المتعاقدتين على معيار غير المنصوص عليه فى حالة تعذر الأخذ بأحدهم وفى حالة الاختلاف بين نصوص الاتفاقيات وبين نص القانون المذكور، فإنه يتم الاعتداد بنصوص الاتفاقيات بالنسبة للممولين الذين ينتمون إلى إحدى الدول التى أبرمت مصر اتفاقيات منع الازدواج الضريبى معها.

ثانياً: أن لكل معيار من هذه المعايير أهمية متساوية بالنسبة لباقى المعايير الأخرى، إذ لا يفهم من نص المادة ان الترتيب الوارد بها قدر ورد على أساس الأهمية، وبالتالى فانه يكفى وجود أحد هذه المعايير للدلالة على اعتبار الشخص مقيماً فى مصر إقامة دائمة.

ثالثاً: أن هذه المعايير – باستثناء معيار المدة الزمنية – تثير مشكلات عدة فى التطبيق، ويؤدى إلى تنازع أكثر من دولة مع مصر لتحديد ما إذا كان الشخص مقيماً إقامة دائمة فى مصر أم لا ؛ مما قد يعرض ذات الشخص لازدواج ضريبى على دخله الذى تحقق فى أكثر من دولة فقد يقيم الشخص فى مصر ١٨٣ يوماً فى السنة أو أكثر، ولكن مركز نشاطه الرئيسى فى دولة أخرى، وهنا تعتبر مصر موطن إقامته على أساس معيار المدة الزمنية، والدولة الأخرى موطن إقامته على أساس معيار

مركز النشاط الرئيسي، وحيث إن المشرع لم يضع في القانون نصوصاً تعالج مشكلة الازدواج الضريبي الدولي الناشئ عن تعريفه للمقيم ، فإن الأمر يتطلب إبرام الكثير من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي عن ناحية، ونشر مفاهيم الاتفاقيات القائمة وشرح أحكامها للكافة من ناحية أخرى[1].

المعاملة الضريبية للشخص غير المقيم:

إذا لم يتوافر أي من المعايير السابقة في الشخص الطبيعي، فإن هذا الشخص يعتبر غير مقيم في مصر إقامة دائمة حتى ولو كان مصرى الجنسية، أو كان أجنبياً ولكنه موجود في مصر بصورة مؤقتة، وقد قضت محكمة النقض أن الشخص لا يعتبر مقيماً في مصر إقامة دائمة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان هذا الشخص مقيماً بمصر إقامة غير مستقرة باعتبارها مقراً لمعهده العلمي الذى يتلقى دروسه فيه. (طعن رقم ١٠٥ لسنة ٣٨ ق جلسة ١٩٩٦/٣/٢٧).

(ب) إذا كان في مصر منزل للعائلة التي ينتسب إليها هذا الشخص الطبيعي، دون أن يثبت أنه قام في هذا المنزل (طعن رقم ٧٨ لسنة ق جلسة ١٩٩٦/٣/١٠).

(ج) المصرى الذى انقطعت علاقته بها وأقام بالخارج حتى ولو ثبت أنه كلف أحد المحامين الموجودين بمصر متابعة قضاياه بها (حكم استئناف القاهرة في الدعوى رقم ٢٣١ لسنة ١٧ ق جلسة ١٩٥٥/٥/٢٦).

ورغم ذلك فإن هذا الشخص غير المقيم يخضع للضريبة الموحدة عملاً بنص الفقرة الثانية من المادة (٢) من القانون بقولها "كما تسرى (الضريبة) على غير المقيمين في مصر بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر"، وهكذا فإن الشخص غير المقيم تسرى عليه الضريبة الموحدة عن الدخل الذى تحقق له في مصر.

ولا يعنى مفهوم المخالفة لهذه الفقرة ان الشخص المقيم تسرى عليه الضريبة الموحدة على كافة خوله المحققة في مصر والخارج إذ يستبعد من الخضوع للضريبة الحالات التى أوضحها هذا القانون ومنها:

- مزاولة الشخص المقيم نشاطه خارج مصر عن طريق منشأة دائمة وذلك في حالة النشاط التجارى الصناعى (مادة ١٦ فقرة "٢") والتى نصت على أنه

---

[1] حسنى إبراهيم جاد، المرجع السابق، ص ١٥.

"تخضع للضريبة أرباح المنشأة المشتغلة فى مصر الناتجة عن مباشرة النشاط فى الخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة".

- **إذا كان الإيرادات الحاصل عليه ناجماً عن امتلاكه أو استغلاله لأراض أو عقارات فى الخارج لا تخضع للضريبة العقارية فى مصر.**

الإعفاء من الضريبة:

نصت المادة (٤) على ما يلى: لا تسرى الضريبة على:

(١) السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل، وفى حدود تلك المعاملة.

(٢) الفنيين والخبراء الأجانب المقيمين فى مصر متى كان استخدامهم بناءً على طلب الحكومة أو إحدى الهيئات العامة اوالخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد بالنسبة لإيراداتهم الناتجة من مصادر خارج جمهورية مصر العربية". ويقابل هذا النص نفس أحكام المادة (١٠) الملغاة من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وقد تقرر هذا الإعفاء إما مراعاة للعرف الدولى أو لتشجيع استخدام الفنيين والخبراء الأجانب.

فأما الإعفاء مراعاة للعرف الدولى فهو ذلك المتعلق بالسفراء والوزراء المفوضيين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل ... بما يتمشى مع قواعد العرف الدولى والمجاملة الدولية من ناحية، وتحقيقاً لمبدأ العدالة من ناحية أخرى، إذ أن هؤلاء الأشخاص يكونون فى الغالب خاضعين للضرائب فى دولهم، ويلاحظ أن هذا الإعفاء لا يمتد إلى غير هؤلاء الأجانب، فلا يستفيد به أسرهم أو تابعيهم. كما أن تحديد هذا الإعفاء لا يخل بالإعفاءات المقررة بالاتفاقيات الدولية التى تعتبر مصر طرفاً فيها ومنها الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة التابعة لإشراف الأمم المتحدة، والاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات جامعة الدول العربية.

ويتقرر الإعفاء على الإيرادات التى يحصل عليها هؤلاء الأشخاص بشرط المعاملة بالمثل وفى حدود هذه المعاملة، أى أن تكون الدول الأجنبية التى ينتمى إليها هؤلاء الأشخاص تقرر معاملة المصريين العاملين بها بالمثل وفى حدود هذه المعاملة مما يتعين معه الرجوع إلى التشريعات الأجنبية للتعرف على مدى الإعفاء وحدوده.

أما الإعفاء الخاص بتشجيع استخدام الفنيين والخبراء الأجانب فقد تقرر هذه الإعفاء بشرط أن يكون استخدامهم بناءً على طلب الحكومة أو احدى

الهيئات العامة أو الخاصة أو الأفراد، وبهذا فإن وجود هذا الخبير في مصر وعمله بها بناءً على رغبته الخاصة وليس بطلب من الحكومة أو غيرها مما ذكرناه، فأنه يخضع للضريبة، كما يجب أن يكون مقيماً بمصر إقامة دائمة، وفي جميع الحالات ينصرف الإعفاء على الإيرادات التي يحصل عليها هؤلاء الخبراء الأجانب من مصادر خارج مصر، أما الإيرادات التي يحصلون عليها من مصر فهي تخضع للضريبة المقررة بهذا القانون وفي حدود أحكامه.

تحديد وعاء الضريبة:

يقصد بتحديد وعاء الضريبة، تحديد الإيرادات الداخلة في نطاق الضريبة والتي يجب بالتالي إخضاعها لها وفرضها عليها. وقد قضت المادة الخامسة من القانون بتحديد وعاء الضريبة بمقدار مجموع صافي الدخل الذي حققه الممول خلال السنة السابقة والذي يكون قد تحقق من خمسة مصادر أساسية، حيث يتم تحديد صافي الإيراد الناتج من كل مصدر على حدة من هذه المصادر الخمسة، ثم يتم تجميع هذه الإيرادات الصافية، ويستبعد منها الإعفاءات التي نص عليها القانون وبهذا يتم الوصول إلى صافي الدخل الضريبي للممول.

والمصادر الخمسة التي حددتها المادة الخامسة هي:

١- إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.

٢- إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

٣- المرتبات وما في حكمها.

٤- إيرادات المهن غير التجارية.

٥- إيرادات الثروة العقارية.

طرق تحديد وقياس الإيرادات:

لم يحدد المشرع الضريبي طريقة واحدة لقياس وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، وذلك أمر بديهي ومتوقع بسبب اختلاف مصدر الإيرادات، واختلاف طبيعة كل إيراد عن غيره من الإيرادات الخاضعة للضريبة، مما يتعذر معه وضع طريقة موحدة لقياس وتحديد جميع الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة. ويمكن إيضاح ذلك بإيجاز فيما يلي:

(١) قياس إيرادات رؤوس الأموال المنقولة:

تحدد إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة في وعاء الضريبة على أساس الدخل الإجمالي الذي يتضمنه قرار التوزيع الفعلي للإيراد على النحو التالي:

(أ) الإيراد الموزع فعلاً أو العائد أو أية مزايا أخرى ناتجة عن السندات أو أذون الخزانة والقروض.

(ب) الفرق بين سعر الإصدار والمبلغ المسدد فعلاً، وذلك بالنسبة لمكافآت التسديد.

(ج) قيمة ما يحصل عليه حاملوا السندات وأصحاب الودائع من هذه الأنصبة.

(د) الإيرادات المحصلة من الأسهم والسندات الأجنبية بعد خصم الضرائب الأجنبية المسددة عنها.

(هـ) قيمة العوائد التى تم الوفاء بها والناتجة عن الديون والودائع والتأمينات.

(و) قيمة المبالغ التى يحصل عليها المستفيد من مقابل الحضور وأعضاء مجالس الإدارة والمرتبات المنصوص عليها فى المادة (٦) من القانون.

(٢) قياس وتحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الأرباح التجارية والصناعية:

تحدد هذه الإيرادات سنوياً على أساس صافى الربح خلال السنة السابقة أو فى فترة الأثنى عشر شهراً التى اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال، وبالتالى يحدد صافى الربح على أساس نتيجة الصفقة أو نتيجة العمليات على إختلاف أنواعها بعد خصم التكاليف، وعلى الأخص:

* قيمة إيجار العقارات التى تشغلها المنشاة سواء كانت مملوكة لها أم مستأجرة.
* الاستهلاكات الحقيقية فى حدود العرف والتقاليد السارية، كما يخصم ٢٥% لمرة واحدة من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة المشتراة لاستخدامها فى الإنتاج ثم يتم حساب الإهلاك السنوى بعد ذلك مع الأخذ فى الاعتبار خصم هذه النسبة.
* الضرائب المباشرة التى يدفعها الممول عدا الضريبة التى يؤديها طبقاً لهذا القانون.
* التبرعات والإعانات المدفوعة للحكومة أياً كان مقدارها، والتبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة بما لا يجاوز ٧% من الربح السنوى الصافى للمنشأة.
* المخصصات المعدة لمقابلة خسائر أو أعباء مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار بشرط ألا يزيد إجمالها عن ٥% من الربح السنوى الصافى.
* أقساط التأمين الاجتماعى المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحة.

• المبالغ المستقطعة لحساب الصناديق الخاصة للتأمين والادخار والمعاش بما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين.

ويسمح المشرع بترحيل الخسائر عن سنة إلى الأمام لمدة خمسة سنوات، كما أنه منعاً للازدواج الضريبى يتم خصم ٩٠% من جملة الإيرادات التى يكون قد سبق خضوعها لضريبة أخرى، ومن ذلك إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وإيرادات الأراضى الزراعية أو العقارات المبنية الداخلة فى ممتلكات المنشأة أو الشركة والتى تكون قد خضعت سابقاً للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة (فى حالة الأولى)، وعلى العقارات المبنية فى الحالة الثانية.

(٣) قياس وتحديد إيرادات المرتبات وما فى حكمها:

يتم حساب إيرادات المرتبات وما فى حكمها عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على هذا الإيراد، وذلك بنسبة مدته وعلى أساس الإيراد الشهرى بعد تحويله إلى إيراد سنوى، فإذا كان الممول قد حصل على إيراد متجمد وصرفه له دفعه واحدة، فانه يتم توزيع هذا الإيراد المتجمد على سنوات الاستحقاق ويعاد حساب الإيراد وتسوى الضرائب المستحقة على هذا الأساس.

ويدخل فى تحديد الإيراد هنا مجموع ما يحصل عليه الممول من مرتبات ومهايا وأجور ومكافآت وبدلات وإيرادات مرتبة لمدى الحياة، وما يمنح له من مزايا نقدية وعينية مع مراعاة:

أ- أن بدل طبيعة العمل لا يحسب ضمن وعاء الضريبة إلا فيما يزيد عن ٤٨٠ جنيه سنوياً.

ب- أن بدل التمثيل والاستقبال لا يحسب ضمن وعاء الضريبة إلا فيما يزيد على ٢٥٠٠ جنيه سنوياً وبشرط ألا يزيد عن المرتب أو الأجر الأصلى.

ج- حوافز الإنتاج لا يدخل فى الضريبة إلا ما يزيد على ١٠٠% من المرتب الأصفى وبشرط ألا يتجاوز ٣٠٠ جنيه فى السنة.

على أنه فى جميع الحالات لا يجوز أن تتجاوز قيمة البنود الثلاثة السابقة ٤٠٠٠ جنيه فى السنة فإذا زادت تخضع الزيادة للضريبة.

(٤) قياس وتحديد إيرادات المهن غير التجارية:

يتم تحديد هذه الإيرادات على أساس صافى الأرباح خلال السنة السابقة وعلى أساس نتيجة العمليات المختلفة بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة

المهنة مثل رسوم القيد والإشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة والضرائب المباشرة ... إلخ، كما يخصم من هذه الأرباح الصافية البنود التالية:

- ١٥% مقابل الاستهلاك المهنى.
- المبالغ التى يؤديها الممولون إلى نقاباتهم لتمويل النظم الخاصة بالمعاشات فى حدود ١٠% من صافى الإيراد.
- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته أو لمصلحة زوجته وأولاده القصر بحد أقصى ١٥% من صافى الإيراد الخاضع للضريبة أو ١٠٠٠ جنيه أيهما أقل.
- التبرعات بنفس الشروط السابق إيضاحها.

(٥) قياس وتحديد إيرادات الثروة العقارية:

يتم قياس وتقدير إيرادات الثروة العقارية إما على الأساس الحكمى أو على الأساس الفعلى بناءً على طلب الممول، فإذا لم يطلب الممول محاسبته على الأساس الفعلى فى موعد تقديم الإقرار السنوى أو لم يكن ممسكاً بدفاتر منتظمة، أو إذا لم يتضمن طلبه جميع عقاراته الزراعية والمبنية تعين محاسبته وفق الإيراد الحكمى، وذلك بتقدير إيراد الأراضى الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة بعد خصم ٢٠% مقابل جميع التكاليف.

أما إيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة (إذا تجاوزت المساحة المنزرعة فداناً واحداً) فإن طريقة حساب الإيراد الحكمى تختلف باختلاف صفة حائز الغراس.

فإذا كان حائز الغراس مستأجراً يتحدد الإيراد حكمياً بمثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة الأطيان.

وإذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض يتحدد الإيراد حكمياً على أساس مثلى القيمة الإيجارية سالفة الذكر. وفى جميع الأحوال يخصم ٢٠% من القيمة الإيجارية مقابل جميع التكاليف.

ربط الضريبة:

يتضمن ربط الضريبة على الممول حساب قيمتها المستحقة لخزانة الدولة والتى يعتبر الممول مديناً بها للخذانة العامة. ويستلزم ربط الضريبة إتخاز مجموعة من الإجراءات والخطوات التى يقوم بها كل من مأمور

الضرائب ممثلاً للخزانة العامة، والممول صاحب الإيراد الخاضع للضريبة، وتنتهى هذه الخطوات والإجراءات – التى نأمل أن نعرض لها فيما بعد – بتحديد قيمة الضريبة المستحقة على الممول والتى يتم إخطاره بها على نماذج معينة، فإذا لم يعترض الممول على هذه النماذج خلال الفترة التى حددها القانون، صار ربط الضريبة عليه نهائياً وتحتم عليه أداؤها لمصلحة الضرائب فى المواعيد القانونية.

وتبدأ هذه الخطوات أو الإجراءات عادةً بتقديم الممول لإقراره الضريبى، ولمصلحة الضرائب الحق فى قبول هذا الإقرار أو تصحيحه وتعديله، كما يجوز لها أن تهدر الإقرار ولا تعتد به إذا ثبت لها عدم الاعتداد بالدفاتر التى استند إليها الإقرار، وفى هذه الحالة يقع على عاتق مصلحة الضرائب عبء إثبات حالة عدم الاعتداد بالدفاتر.

وعلى مصلحة الضرائب أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها، وأن تدعوه إلى موافاتها كتابة بملاحظاته أو اعتراضاته على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذى أجرته المأمورية خلال شهر من تاريخ تسلم الإقرار.

فإذا وافق الممول على ربط الضريبة الذى أجرته وقدرته مصلحة الضرائب. أصبح ذلك الربط غير قابل للطعن وتصبح الضريبة واجبة الأداء، ويعتبر الممول موافقاً على التصحيح أو التعديل أى على الربط كما استقر عليه رأى المأمورية إذا لم يعترض على ذلك التصحيح والتعديل أو التقدير، أو إذا لم يقم بالرد فى الميعاد على ما طلبته المأمورية من ملاحظات على التصحيح، ويتحدد هذا الميعاد بثلاثين يوماً من تاريخ تسلم الممول للخطاب الموصى عليه بعلم الوصول.

أما إذا طعن الممول على الربط، أحيل موضوع الخلاف إلى لجنة الطعن ولا تكون الضريبة واجبة الأداء فى هذه الحالة إلا بعد قبوله لقرار لجنة الطعن وتقديراتها، وإلا أحيل الأمر للقضاء للفصل فيه.

سعر الضريبة:

كانت المادة (٩٠) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد حدد، أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على النحو التالي:

مادة (٩٠) بعد إعمال حكم المادة (٨٨) من هذا القانون يحدد سعر الضريبة على الوجه الآتي:

الشريحة الأولى ... حتى ٢٥٠٠ جنيه.	٢٠%
الشريحة الثانية: أكثر من ٢٥٠٠ حتى ٧٠٠٠ جنيه	٢٧%
الشريحة الثالثة: أكثر من ٧٠٠٠ حتى ١٦٠٠٠ جنية	٣٥%
الشريحة الرابعة: أكثر من ١٦٠٠٠ حتى ٢٧٠٠٠ جنيه	٤٠%
الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٧٠٠٠ حتى ٦٨٠٠٠ جنيه	٤٥%
الشريحة السادسة: أكثر من ٦٨٠٠٠ جنيه	٤٨%

وبالنسبة للإيرادات من المرتبات وما في حكمها وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها في الباب الثالث من هذا الكتاب يكون سعر الضريبة عليها ٢٠% حتى ٥٠٠٠٠، ٣٢% فيما زاد على ذلك.

ويجدر الإشارة إلى أن حكم المادة (٨٨) في القانون سالف الذكر كانت تنص في الفقرة الأولى فيها على ما يلي:

مادة (٨٨) تكون حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية على النحو التالي:

(١) ١٤٤٠ جنيهاً سنوياً للممول الأعزب.

(٢) ١٦٨٠ جنيهاً سنوياً للممول المتزوج ولا يعول أولاداً أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر.

(٣) ١٦٢٠ جنيهاً سنوياً للممول المتزوج الذي يعول ولداً أو أكثر.

إلا أن المشرع الضريبي ورغبة منه في التخفيف من عبء الضريبة على كاهل الممولين أصدر القانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنته ١٩٩٣. ونصه كما يلي:

* قانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

باسم الشعب

رئيس الجمهورية

قرر مجلس الشعب القانون الآتي نصه، وقد أصدرناه:

المادة الأولى:

يستبدل بنص الفقرة الأولى من المادة ٨٨ ونص الفقرة الأولى من المادة ٩٠ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، النصان الآتيان:

مادة (٨٨) "فقرة أولى". "تكون حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية على النحو التالي:

(١) ٢٠٠٠ جنيه سنوياً للممول الأعزب.

(٢) ٢٥٠٠ جنيه سنوياً للممول المتزوج ولا يعول أولاداً، أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر.

(٣) ٣٠٠٠ جنيه سنوياً للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر".

مادة (٩٠) "فقرة أولى"، "بعد إعمال حكم المادة ٨٨ من هذا القانون، يحدد سعر الضريبة، على الوجه الآتي:

الشريحة الأولى: ٠٠٠٠ حتى ٢٥٠٠ جنيه		٢٠%
الشريحة الثاني: أكثر من ٢٥٠٠ جنيه – ٧٠٠٠ جنيه		٢٧%
الشريحة الثالثة: أكثر من ٧٠٠٠جنيه – ١٦٠٠٠جنيه		٣٥%
الشريحة الرابعة: أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه		

المادة الثانية:

ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، ويعمل به اعتباراً من اول يناير ١٩٩٨.

يبصم هذا القانون بخاتم الدولة، وينفذ كقانون من قوانينها.

صدر برئاسة الجمهورية في ٢٨ شعبان سنة ١٤١٨ هـ. الموافق ٢٨ ديسمبر سنة ١٩٩٧م.

حسني مبارك

تحصيل الضريبة:

بعد الانتهاء من تحديد دين الضريبة تحديداً نهائياً ويصبح متفقاً عليه بين الممول ومصلحة الضرائب، يصبح سداد دين الضريبة أمراً واجب النفاذ على الممول.

وتختلف طريقة تحصيل الضريبة باختلاف طبيعة الضريبة وطبيعة الوعاء الخاضع لها، فقد يتم حجز مبلغ الضريبة من المنبع مثلما يحدث مع الضريبة على المرتبات وما فى حكمها، وهو ما يحدث أيضاً مع الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، كما يتم تطبيق أسلوب الخصم والإضافة بالنسبة لإيرادات المهن غير التجارية – وإيرادات النشاط التجارى والصناعى فيما يتعلق فقط بالمتعاملين مع جهات حكومية، فضلاً عن أسلوب الأقساط المقدمة، والتحصيل وفق الإقرار المقدم من الممول ... كما سنعرض فيما يلى:

أولا: تحصيل الضرائب المستحقة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة:

تناولت المواد من ٩ إلى ١٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ كيفية تحصيل هذه الضريبة والمسئول عن توريدها إلى مصلحة الضرائب.

* فقد تناولت المادة (٩) حالة التوزيعات التى تقوم بدفعها هيئة أو شركة أو منشأة تمارس نشاطها فى مصر ونصت على إلزامها بأن تحجز من المنبع نسبة تعادل ٣٢% من إجمالى الإيرادات التى تسرى عليها الضريبة والمنصوص عليها فى المادة (٦)، وذلك عند كل توزيع أو سداد سواء كان المستفيد مقيماً فى مصر أو غير مقيم.

كما تلتزم أيضاً فى حالة المزايا والتوزيعات العينية بأن تحجز النسبة المشار إليها فى الفقرة السابقة على أن تستأديها من صاحب الشأن ولها فى هذا السبيل حق الحبس قانوناً.

ويجب توريد المبالغ المحتجزة لمأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى احتجزت فيه هذه المبالغ طبقاً للأوضاع والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية. وقد حددت اللائحة التنفيذية فى المادة الأولى منها مأمورية الضرائب المختصة، وهى فى الغالب

مأمورية الضرائب الجغرافية المختصة أو التي يقع في دائرتها محل الإقامة، أو المركز الرئيسى للنشاط (راجع المواد ١، ٤٤، ٥٧ من اللائحة التنفيذية)[١].

كما حددت اللائحة فى المادة الثانية منها أن تقوم هذه الجهات بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى احتجزت فيه هذه المبالغ، ويكون هذا التوريد مقترناً بتقديم النموذج رقم (٨) ضريبة موحدة بعد ملء البيانات الواردة به او تقديم كشوف شاملة للبيانات الواردة بذلك النموذج، وتعتمد هذه النماذج أو الكشوف من رئيس أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المدير بحسب الأحوال.

وبعد انتهاء السنة المالية يراجع المأمور المختص كافة الدفعات التى وردت لحساب الضريبة على الوثائق المقدمة وفقاً لأحكام القانون وعلى خلاصة فحص الحسابات والدفاتر، فإن وجد المبالغ المسددة أقل من المبالغ المستحقة فعلاً يقوم باستصدار تنبيه بتوريد فرق المبالغ المستحقة.

* كما ألزمت المادة (١٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ كل من يحصل على توزيعات مالية من ميدن غير مقيم وذلك بشأن إيرادات القيم المالية الأجنبية الخاضعة للضريبة، بأن يسدد نسبة تعادل ٣٢% من قيمة الإيرادات المنصوص عليها فى البندين (٣)، (٤) من المادة (٦) والتى حصل عليها على مأمورية الضرائب المختصة خلال ١٥ يوماً من تاريخ تسلمة الإيراد.

كما يلتزم كل بنك أو شركة أو منشأة تحصل مباشرة أو بواسطة غيرها أى مبلغ من الإيرادات المشار إليها بأن تحجز منه نسبه تعادل ٣٢% وتقوم بتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر، لما يكون قد حجز لمصلحة الضرائب خلال الشهر السابق، وقد اشترطت المادة (٣) من اللائحة التنفيذية بأن يقترن السداد بتقديم بيان موقع عليه من الشخص الذى حصل على الإيراد يوضح فيه نوع كل من هذه الإيرادات ومصادرها، كما يجب على كل بنك أو شركة أو منشأة تحصل مباشرة أو بواسطة غيرها أى مبلغ من هذه الإيرادات أن تكلف طالب التحصيل بتقديم حافظة موقع عليها منه ببيان نوع وقيمة الإيراد المطلوب تحصيله، وعليها بعد أن تحصل الإيراد أن تؤشر على الحافظة بقيمة المبالغ المطلوب حجزها من الإيراد المحصل طبقاً للقانون، وفى حالة قيامها بدفع الإيراد إلى الطالب قبل

---

[١] اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١٦٤ لسنة ١٩٨٢ والمعدلة بالقرار رقم ٨٩٨ لسنة ١٩٩٤.

تحصيله، ويجب على هذه الجهات أن تمسك دفتراً مرقم الصفحات يدون فيه العمليات أولاً بأول، وأن تبقى على الحوافظ والدفاتر مدة لا تقل عن خمس سنوات لاطلاع موظفى مصلحة الضرائب المختصين عليها عند الاقتضاء.

وعلى هذه الجهات أن تقوم بتوريد المبالغ المحجوزة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر بالنسبة لما يكون قد حجز لحساب المصلحة خلال الشهر السابق، على أن يكون التوريد مصحوباً بصورة من محتويات الدفتر المشار إليه سابقاً لبيان ما استقطع من مبالغ خلال الشهر السابق.

بالنسبة لعوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين فى مصر:

(أ) إذا كانت هذه الديون ثابتة بمقتضى عقود رسمية محررة فى مصر، أو محررة فى الخارج ومشمولة بالصيغة التنفيذية فى مصر:

ألزمت المادة (١١) من القانون ، الدائن بأن يقوم عند تسديد أى مبلغ من مبالغ العائد، بتوريد نسبة تعادل ٣٢% من المبلغ المسدد لمصلحة الضرائب المختصة، وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية من تاريخ دفع هذا المبلغ فإذا لم تسدد العوائد كلها أو بعضها فى ميعاد الاستحقاق التزم الدائن بتبليغ مأمورية اللائحة التنفيذية أن يكون توريد هذه المبالغ مقترناً بإقرار يحرره الدائن على النموذج رقم (٩) ضريبة موحدة أوعلى أية ورقة متضمنة كافة البيانات الواردة به.

وفى حالة عدم قيام المدين بالوفاء بالعوائد كلها أو بعضها فى ميعاد الاستحقاق، يكون على الدائن إبلاغ المأمورية المختصة بذلك خلال شهرين من ميعاد الاستحقاق على النموذج (٩٠) ضريبة موحدة أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به، وعلى المدين – إذا كان مقيماً فى مصر– أن يخطر المأمورية المختصة التابع لها الدائن بدفعه العوائد خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الدفع ويكون الإخطار على النموذج رقم (٩) ضريبة موحدة أو على اية ورقة شاملة البيانات الواردة به.

(ب) إذا كانت هذه العوائد عن ديون مطلوبة لأفراد مقيمين فى مصر ولكنها ثابتة بأوراق عرفية، أو لم تكن قد حررت سندات بها. قررت المادة (١٢) من القانون بأنه فى هذه الحالة يكون المدين مكلفاً عند قيامه بتسديد العوائد كلها أو بعضها، أو عند قيامه بتسديد الدين أن يحجز من المبالغ التى يلتزم بأدائها نسبة تعادل ٣٢% من إجمالى العوائد المذكورة، وأن يوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية مصحوبة بإقرار موقع منه على النموذج رقم (٩) ضريبة موحدة أو أية ورقة متضمنة كافة البيانات الواردة به، كما فرضت المادة [(٦) أولاً] من اللائحة التنفيذية للقانون على الدائن أيضاً أن

يقدم إلى المأمورية المختصة التي يتبعها خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تسلمه العوائد من المدين إقراراً على النموذج(٩) ضريبة موحدة أو على أية ورقة مشتملة على البيانات الواردة به.

* إذا كان الدائن من الأفراد المقيمين في الخارج، أو كان الدين لشركة أجنبية مركزها في الخارج وليس لديها فرع في مصر وأياً كان نوع السند المثبت للدين (رسمي أو عرفي)، يلتزم الطرف المقيم في مصر (المدين) أن يقدم لمصلحة الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع العوائد إقراراً مبيناً به كل التفاصيل الخاصة بتلك العوائد وإلا بقي مسئولاً قبل مصلحة الضرائب عن الوفاء بقيمة المبالغ التي كان يتعين حجزها وتوريدها (مادة ١٣من القانون / مادة ٧من اللائحة)، وقد ألزمت المادة (٦ ثانياً) من اللائحة التنفيذية المدين بأن يحجز ٣٢% من إجمالي العوائد وتوريدها إلى المأمورية المختصة على أن يكون التوريد مصحوباً بإقرار على نموذج رقم (٩) ضريبة موحدة أو على أية ورقة شاملة ومتضمنة كافة البيانات الواردة به.

* أشارت المادة (١٤) من القانون إلى مسئولية الشخص الذي يؤول إليه أو ينتقل إليه دين ذو عائد عن التحقق من تنفيذ الأحكام المشار إليها في المواد السابقة، وإلا كان مسئولاً عن المبالغ التي لم يتم حجزها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب في المواعيد المقررة سواء من جانب المدين أو الدائن.

ويعتبر سداد المبالغ المحجوزة بمثابة سداد نهائي، ولا يلتزم الممول بالإقرار عنها وفق المادة (٩١) من القانون، وتكون الضريبة على حساب الدائن ولا يجوز الاتفاق على ما يخالف ذلك.

ثانياً: تحصيل الضرائب المستحقة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي:

من خلال نصوص القانون الضريبي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ٨٧ لسنة ١٩٩٣ يمكن القول بأن المشرع الضريبي قد طبق أربع طرق مختلفة للتحصيل في هذا الصدد:

(١) الخصم:

ألزمت المادة (٣٧) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ كل من يدفع مبلغاً يزيد على عشرة جنيهات على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أشخاص القطاع الخاص، أن يحجز نسبة من المبلغ تحت حساب الضريبة التي تستحق عليه ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين. وقد حددت هذه المادة الجهات الملزمة بذلك وهي:

* وزارات الحكومة ومصالحها ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام وشركات الأموال.

* شركات الاستثمار الخاضعة لقانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ وفروع الشركات الأجنبية.

* الجمعيات التعاونية.

* المؤسسات الصحفية وغيرها من المؤسسات الخاصة.

* المعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية والاتحادات والمستشفيات والفنادق ودور النشر.

* المكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية.

* منشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو.

* صناديق التأمين الخاصة.

* المنشآت الأخرى التي يزيد رأسمالها على عشرين ألف جنيه والتي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية.

كما قررت المادة (٣٨) أنه على الجهات التي تتولى استرداد قيمة صادرات أشخاص القطاع الخاص أن تخصم من هذه القيمة نسبة تحت حساب الضريبة التي تستحق على كل من أشخاص المصدرين.

(٢) الإضافة:

ألزمت المادة (٣٩) بعض الجهات الحكومية المبينة في البند الأول من المادة (٣٧) والتي تتولى بيع أو توزيع أي سلع أو منتجات صناعية أو حاصلات زراعية محلية أو مستوردة إلى أشخاص القطاع الخاص للإيجار فيها أو تصنيعها أن تضيف نسبة على المبالغ التي تحصل عليها من أي شخص من هؤلاء الأشخاص، وتحصل هذه النسبة مع هذه المبالغ تحت حساب الضريبة التي تستحق عليه.

كما أن المشرع في المادة (٤٠) ألزم نفس الجهات السابقة أن تضيف نسبة إلى الإيجارات التي تحصلها من المستأجرين للأماكن المملوكة لها والمعدة للاتجار أو التصنيع فيها أو تقديم أو إعداد أية خدمات أو مأكولات أو مشروبات، وتحصيلها مع الإيجارات وبذات إجراءات التحصيل، وذلك لحساب الضريبة التي تستحق على هؤلاء المستأجرين.

(٣) التحصيل تحت حساب الضريبة:

ألزمت المادة (٤١) من القانون الجهات التى تمنح تراخيص للإتجار بالجملة فى الخضر والفاكهة والحبوب، أو تلك التى تمنح تراخيص لمزاولة النشاط للحرفيين أن تحصل مبلغاً لحساب الضريبة ممن صدر بأسمه الترخيص، وذلك عند إصدار الترخيص أو تجديده ويحظر على هذه الجهات منح الترخيص أو تجديده إلا بعد تحصيل هذا المبلغ.

كما أن المادة (٤٢) ألزمت مصلحة الجمارك بأن تحصل من أشخاص القطاع الخاص نسبة من قيمة واردتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للاتجار فيها أو تصنيعها تحت حساب الضريبة التى تستحق عليهم، وفى حالة التنازل عن هذه السلع إلى شخص آخر يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه، ويتم تحصيل هذه النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها.

ونفس الأمر تم مع المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القطاع الخاص، حيث تلتزم بأن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغاً عن كل رأس من الذبائح لحساب الضريبة المستحقة على أصحابها (مادة ٤٣).

وكذلك على أقسام المرور ألا تصدر أو تجدد ترخيص أو نقل رخصة لأية سيارة أجرة أو نقل مملوكة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ لحساب الضريبة المستحقة عليه. ويتم تحصيل هذه المبالغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المفروضة على السيارة بقانون المرور (مادة ٤٤).

وقد ترك القانون لوزير المالية (مادة ٤٥) قرار تحديد السلع والمنتجات وأوجه النشاط والجهات وأنواع الحرف والإيجارات وغيرها مما يسرى عليه نظام الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة، وكذلك المبلغ أو النسبة التى يجرى خصمها أو إضافتها أو تحصيلها بما يتفق مع طبيعة كل نشاط وبما لا يجاوز ٢٠% من المبالغ المدفوعة أو المسددة أو المحصلة.

كما ألزمت المادة (٤٦) الجهات السابق ذكرها بتوريد قيمة ما حصلته لحساب الضريبة المستحقة إلى مصلحة الضرائب فى موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام مع بيان تفصيلى بالمبالغ التى خصمت لحساب كل ممول أو قبضت منه خلال الثلاثة أشهر السابقة.

فإذا أتضح أن ما تم تحصيله لحساب الضريبة بالطريقة السابقة يزيد عن مقدار الضريبة المستحقة على الممول، فإن المادة (٤٧) قد ألزمت مصلحة

الضرائب بأن ترد إلى الممول من تلقاء ذاتها المبالغ المحصلة بالزيادة على الضريبة المستحقة من واقع إقراره المعتمد من محاسب وذلك خلال اثنى عشر شهراً تبدأ من نهاية المهلة المحددة لتقديم الإقرار وإلا استحق الممول مقابل تأخير وهو ما حددته المادة (١٧٢) من القانون بنسبة ١% عن كل شهر تأخير حتى تاريخ السداد مع جبر كسور الشهر والجنيه إلى شهر أو جنيه كامل. وذلك على أن يلتزم الممول بتمكين موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات وفقاً للأوضاع المحددة فى المادة (٤٤) من هذا القانون، وبذلك فى الميعاد الذى تحدده المأمورية بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول لفحص الدفاتر بمقر المنشأة.

(٤) توريد الضريبة مع الإقرار الضريبى:

تقضى المادة (٩١) من القانون بأن تؤدى الضريبة المستحقة من واقع الإقرار فى الميعاد المحدد له، كما تنص المادة (١٠٨) من القانون بأن يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط بحيث لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التى استحقت عنها الضريبة، ويجوز التقسيط لاعتبارات ظروف طارئة. كذلك تقضى المادة (١٠٩) بأن ترد مصلحة الضرائب من تلقاء نفسها المبالغ المحصلة منها بالزيادة على الضريبة المستحقة على الممول خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالتنبيه بصدور المستحقة على الممول خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالتنبيه بصدور الورد وهو سند إنشاء دين الضريبة.

والإقرار الضريبى هو كشف أو بيان يوضح فيه الممول إيراداته وتكاليفه وصافى أرباحه أو خسائره خلال السنة السابقة من مختلف مصادر دخله ويوقع عليه ثم يقدمه إلى مصلحة الضرائب مقابل إيصال أو يرسل بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول أبريل من كل سنة.

وعلى الممول الذى يمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً أن يرفق بالإقرار صورة من حساب التشغيل والمتاجرة وصورة من حـ / الأرباح والخسائر ، وصورة من أخر ميزانية على أن تكون مستنده إلى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يحددها وزير المالية فى اللائحة التنفيذية.

الفصل الثانى
الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة

مقدمة:

يقصد بإيرادات رؤوس الأموال المنقولة تلك الإيرادات التى يتم الحصول عليها نتيجة استثمار رأس المال فى أوراق مالية (أسهم أو سندات أو أذون خزانة)، أو استثمارها فى شكل قروض أو ودائع تغل فوائد أو عوائد أو إيرادات بشكل أو بأخر.

وتنفرد الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بمجموعة من الخصائص والسمات، مما تطلب من المشرع الضريبى أن يفرد لها مواد خاصة بها فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ معدلاً بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وهى المواد من المادة (٦) حتى المادة (١٤).

ومن استعراض نصوص القانون يمكن إيضاح هذه الخصائص والسمات فيما يلى:

(١) تفرض الضريبة على الإيراد الإجمالي – وليس الصافى – وهو ما يعنى أن هذه الضريبة لا تسمح بخصم أية تكاليف أو أعباء ترتبط بشخص الحاصل على الإيراد. أى أنها ضريبة تصطبغ بالصبغة العينية وليس الشخصية. وقد ورد فى نص المادة (٧) ما يلى:

"تحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة بإجمالى الإيرادات المنصوص عليها....".

(٢) تسرى هذه الضريبة على كل عملية مفردة، وبهذا فهى تصيب كل مبلغ يوضع تحت تصرف المستفيد وتتحقق به الواقعة المنشأة للضريبة، سواء كان ذلك بصفة المستحقة أو عرضية.

(٣) تحجز الضريبة المستحقة من المنبع، بمعنى أن كل جهة سواء كانت هيئة أو شركة أو منشأة ملزمة قانوناً بحجز مبلغ الضريبة قبل دفع العوائد للمستفيدين منها، ثم تقوم بتوريد الضريبة المستحقة على هذه المبالغ إلى مصلحة الضرائب.

(٤) سعر الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة سعر نسبى وليس سعراً تصاعدياً، وقد حدده القانون بـ ٣٢% من إجمالى الإيراد.

وقد يبدو من الضرورى هنا أن نحدد مفهوماً هاماً هو مفهوم الواقعة المنشئة للضريبة، وهى الحدث أو الواقعة التى إذا حدثت أو وقعت أصبحت الضريبة واجبة الأداء.

وتظهر أهمية هذا المفهوم فى أنه يحدد تاريخ استحقاق الضريبة واعتبار الممول ملتزماً بأدائها منذ هذا التاريخ، كما أنه يحدد فترة التقادم الضريبى.
وتتمثل الواقعة المنشئة للضريبة فى الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة في وضع المبلغ الذى تستحق عليه الضريبة تحت تصرف المستفيد وانتقالـه إلـى ذمته، سواء بحصوله على هذه الإيرادات بشكل مباشر، أو بشكل غير مباشـر مثل قيده لحسابه فى أحد البنوك، وسواء حصل على هذه المبالغ نقداً أو عيناً.

وعلى هذا نرى أن التقسيم التالى قد يكون كافياً لتغطية هذه الضريبة:

المبحث الأول : وعاء الضريبة واستحقاقها.

المبحث الثانى : الإعفاء من الضريبة الموحدة على إيـرادات رؤوس الأمـوال المنقولة.

المبحث الثالث : تحصيل الضريبة.

المبحث الأول
وعاء الضريبة واستحقاقها

تناولت القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أحكام الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة كما سبق الإشارة فى المواد من (٦) إلى (١٤). ويمكن إجمال هذه الإيرادات فى الإيرادات الناتجة عن القروض بمختلف أنواعها سواء كانت قروضاً صريحة أو فى شكل حسابات جارية أو ودائع ديون أو سلع ومنها القروض الجماعية التى تصدرها الحكومة أو الشركات أو أية جهة أخرى فى شكل سندات، حيث تفرض الضريبة على العوائد التى تدرها هذه السندات، وعلى الزيادة التى تنتج عند رد قيمة السند من الجهة المصدرة فى نهاية مدته بأكثر من قيمته الإسمية المكتتب فيها والتى تسمى بمكافآت التسديد.

كما تفرض الضريبة على قيمة جوائز اليانصيب التى تجريها بعض الجهات على ما تصدره من سندات، كذلك تفرض الضريبة على ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون عادة فى مصر من إيرادات أو من أرباح أو من فوائد تصفية أو سداد لرأس المال عن مساهمتهم فى شركات أجنبية تعمل فى الخارج أو فى شركات مصرية تعمل فى الخارج كنشأة مستقلة ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال فى مصر.

كذلك تسرى الضريبة على ما يتقاضاه أعضاء مجالس الإدارة فى شركات المساهمة وأعضاء مجلس المراقبة (الرقابية) فى شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحددة التى تنتمى للقطاع الخاص، وعلى هذا، فقد وردت المادة (٦) من القانون محددة للإيرادات الخاضعة للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بالتفصيل التالى.

مادة (٦): تسرى الضريبة على الإيرادات الآتية:

١- العوائد وغيرها مما تنتجه السندات وأذون الخزانة وما يدفع من مكافآت التسديد ومن الأنصبة إلى حاملى السندات وغيرهم من الدائنين.

٢- عوائد القروض على اختلاف أنواعها التى تصدرها أو تعقدها الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية أو الشركات أو المنشآت بصفة عامة أو تكون مطلوبة لديها بأية صفة كانت.

٣- ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المقيمون عادة فى مصر من أرباح أو عوائد أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشركة أو فوائض تصفية ناتجة عن مساهمتهم فى شركات أو منشآت أجنبية لا تعمل فى

مصر أو فى شركات مصرية تعمل فى الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال.

٤- ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المنصوص عليهم فى البند السابق من عوائد وإيرادات عما يملكون من سندات وأوراق مالية أجنبيـــة حكوميـــة وغيرها من القيم المالية الأجنبية.

٥- عوائد الديون أياً كان نوعها وعوائد الودائع والتأمينات النقدية متى كانـــت هذه الديون والودائع والتأمينات النقدية مطلوبة لأشخاص طبيعيين مقيمين عادة فى مصر ولو كانت العوائد من أموال مستثمرة فى الخارج.

٦- عوائد الديون أياً كان نوعها وعوائد الودائع والتأمينات النقدية فى جمهورية مصر العربية متى كانت مطلوبة لأجانب غير مقيمين بها عادة.

٧- مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعيات العمومية.

٨- ما يمنح لأعضاء مجالس الإدارة فى الشركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة فى شركات التوصية بالأسهم والشـــركات ذات المسئولية المحددة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار المسئولية المحددة، من المرتبات والمكافآت والأجـــور والمزايـــا النقديـــة والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البـــدلات والهبـــات الأخرى على اختلاف أنواعها.

٩- المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية وبـــدلات الحضـــور وطبيعة العمل التى يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة الآخرون وذلك مقابل عملهم الإدارى فيما يزيد على خمسة آلاف جنيه فى السنة لكل منهم دون الإخلال بحكم البند (٥) من المادة (٤٩) من هذا القانون[1].

---

[1] يقضى البند (٥) من المادة (٤٩) من القانون على خضوع مقابل الإدراى للضريبة طبقـــاً للأحكام الواردة بالباب الثالث الخاص بالمرتبات وما فى حكمها بالشروط الآتية:

- ألا يستفيد من هذا الحكم فى كل شركة أكثر من أربعة محددين بالاسم.
- ألا يزيد المبلغ عن خمسة آلاف جنيه – لأن ما زاد عن ذلك يعتبر مـــن إيـــرادات رؤوس الأموال المنقولة.
- ألا تزيد مساهمة العضو فى رأس مال الشركة عن القدر المشترط قانوناً. وهذا القدر إما أن يكون محدداً فى نظام الشركة الأساسى، وفى حالة تحديده فى النظام الأساسى فإنه يكـــون بمبلغ خمسة آلاف طبقاً للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أو لائحته التنفيذية.

١٠- بدلات التمثيل والاستقبال التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء الإدارة المنتدبون أو المديرون في الشركات المنصوص عليها في البند (٨) وذلك فيما يزيد على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً لكل منهم.

١١- تسرى أحكام البنود (٨)، (٩)، (١٠) من هذه المادة على الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بإصدار نظام استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة وأحكام القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بإصدار قانون الاستثمار والشركات الخاضعة للقانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن قطاع الأعمال العام.

وفيما يلي نعرض لهذه البنود بشئ من التفصيل:

(١) عوائد السندات وأذون الخزانة ومكافآت التسديد والأنصبة:

(أ) عوائد السندات:

السند هو صك قابل للتداول، وهو يمثل جزءاً من قرض طويل الأجل، ويتضمن تعهداً من الجهة المصدرة برد قيمته في تاريخ معين، مع التزامها بدفع عائد دوري بسعر محدد يتم صرفه في مواعيد محددة أياً كانت نتيجة أعمال الشركة أو الجهة المصدرة للسندات في نهاية السنة المالية (ربحاً كانت أو خسارة).

أما أذون الخزانة فهي تمثل قروض قصيرة الأجل لا تتجاوز آجالها سنة واحدة، وتصدرها وزارة المالية ممثلة للحكومة للحصول على أموال تكفي لتغطية الزيادة في النفقات عن الإيرادات أو لتمويل عمليات معينة لا تكفي الإيرادات الحالية لتمويلها[1].

ويقصد بمكافآت الزيادة في المبلغ الذي يسدد لحامل السند عند نهاية فترة القرض عن سعر الإصدار الذي سبق له سداده فعلاً، والأنصبة هي إيرادات يحصل عليها حاملو السندات وأصحاب الودائع.

وتسرى الضريبة على القيمة الإجمالية للإيرادات الخاضعة للضريبة، وليس صافي هذه الإيرادات، كما سبق أن أشرنا، وقد حددت المادة (٧) الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة على النحو التالي:

---

[1] راجع في ذلك:

د. نعيم فهيم حنا: مشاكل محفظة الأوراق المالية في البنوك التجارية، بحث غير منشور، ١٩٩٩.

* فيما يتعلق بالسندات وأذون الخزانة والقروض على اختلاف أنواعها، تتحدد بمقدار الإيراد الموزع أو العائد أو أية مزايا أخرى.

* فيما يتعلق بمكافآت التسديد، تتحدد هذه الإيرادات بقيمة الفرق بين سعر الإصدار، والمبلغ الذى سدد فعلاً.

* فيما يتعلق بالأنصبة، تتحدد هذه الإيرادات بقيمة ما يحصل عليه حاملوا السندات وأصحاب الودائع من هذه الأنصبة.

وهكذا، فإن كل ما تنتجه السندات أو أذون الخزانة وتغله من عوائد يخضع للضريبة مهما اختلفت صور هذا العائد على النحو التالى:

(١) العوائد الموزعة نقداً على حملة السندات أو أذون الخزانة.

(٢) إذا تحملت الجهة المصدرة للسند قيمة الضريبة المستحقة عليه نيابة عن حامل السند، فإن مبلغ الضريبة التى تم تحملها يمثل توزيعاً إضافياً يخضع للضريبة بدوره.

مثال(١):

قامت إحدى الشركات المساهمة بتوزيع العائد السنوى المستحق على قرض السندات، مع قيامها بتحمل الضريبة المستحقة على حملة السندات. فإذا أفترضنا أن لدى أحد الأشخاص ٥٠٠٠ سند بقيمة اسمية للسند الواحد ١٣٦ جنيه، مع العلم بأن معدل العائد المستحق سنوياً ١٠% فما مقدار الضريبة المستحقة على هذا العائد؟

القيمة الاسمية للسندات = ٥٠٠٠ سند x ١٣٦ = ٦٨٠,٠٠٠ جنيه

قيمة العائد المستحق = ٦٨٠,٠٠٠ x ١٠% = ٦٨٠٠٠ جنيه

ويمثل هذا المبلغ صافى ما حصل عليه صاحب السندات، ولكن الواقع أن الشركة قد تحملت نيابة عنه قيمة الضريبة المستحقة، أى أن المبلغ المقبوض هو الصافى بعد خصم الضريبة، وحيث إن ما يخضع للضريبة هو إجمالى الإيراد وليس صافيه، فإنه يجب رد هذا الصافى إلى إجمالى المبلغ المستحق.

∴ صاحب قرض السندات حصل على صافى قدره ٦٨٠٠٠ جنيه المبلغ بعد خصم الضريبة. وحيث أن نسبة الضريبة ٣٢%

فإن ما حصل عليه يعادل ٦٨% من الإجمالى

∴ أصل المبلغ الإجمالى = ٦٨٠٠٠ x ١٠٠/٦٨ = ١٠٠,٠٠٠ جنيه

وبالتالى فإن الضريبة المستحقة عليه = ١٠٠,٠٠٠ x ٣٢% = ٣٢٠٠٠ جنيه، وحيث أن الشركة سبق أن سددت عنه ما قيمته

= ٦٨٠٠٠ × ٣٢% = ٢١٧٦٠ جنيه

فإنْ المبلغ الباقى المستحق على الممول

= ٣٢٠٠٠ – ٢١٧٦٠ = ١٠٢٤٠ جنيه

(١) كما تخضع التوزيعات ولو كانت فى شكل عينى – مثل الأسهم المجانية – للضريبة، حيث يجب أن تحسب الضريبة علـى قيمـة الأسـهم المجانيـة باعتبارها توزيعاً غير مباشر، ويتمثل وعاء الضريبة فى هذه الحالـة فـى قيمة الأسهم المجانية مضافاً إليها قيمة الضريبة، أى يصبح وعاء الضريبة كما يلى

= القيمة الاسمية للأسهم المجانية × ١٠٠/٨٧.

وعموماً ، يمكن القول بأن المعاملة الضريبية لعوائد السندات، تختلـف باختلاف الشركات المصدرة لهذه السندات من حيث كونها شركات تعمـل فـى مصر أم تعمل فى الخارج، وذلك على النحو التالى:

أولاً: عوائد السندات التى تصدرها شركات تعمل فى مصر:

وتعامل هذه السندات ضريبياً على النحو التالى:

(أ) تخضع عوائد السندات التى يحصل عليها الأفراد للضريبة الموحـدة علـى دخل الاشخاص الطبيعيين بواقع ٣٢%، أى تخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.

(ب) كما تخضع أيضاً للضريبة بواقع ٣٢% عوائد السندات التى تحصل عليها شركات الأشخاص والمنشآت الفردية، وذلك بصرف النظر عن نتائج نشاط الشركة أو المنشأة، وذلك باعتبارها من إيرادات رؤوس الأموال المنقولـة غير المتصلة بمباشرة المهنة (م ٢٥ من القانون). وتـدخل عوائـد هـذه السندات قبل خصم الضريبة ضمن إيرادات الشركة أو المنشآة، مع مراعاة تطبيق (م ٢٩ من القانون) بعد تعديلها بالقانون رقم (٥) لسنة ١٩٩٨ .

(ج) كما تخضع أيضاً للضريبة وبواقع ٣٢% عوائد السندات التى تحصل عليها شركات الأموال، وتدخل هذه العوائد بإجمالى قيمتها تحديد هذا الوعـاء (م ١١٨ من القانون معدلة بالقانون (٥) لسنة ١٩٩٨).

(د) كما تعفى عوائد السندات التالية، أياً كان المستفيد:

١– السندات التى تصدرها بنوك القطاع العام.

٢– السندات التى تصدرها البنوك التى يساهم فيها رأس المال العام بأكثر مـن ٥٠%، والمسجلة لدى البنك المركزى المصرى، متى كان إصـدار هـذه السندات بهدف تمويل مشروعات داخل جمهورية مصر العربية.

٣- السندات التى تصدرها شركات المساهمة المصرية - التابعة للقطاع العام أو الخاص فى حدود الفائدة التى يقررها البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك لآجال تساوى آجال السندات وبشرط أن تطرح هذه السندات للإكتتاب العام، وأن تكون أسهم هذه الشركات المصدرة للسندات مقيدة فى سوق الأوراق المالية[1].

٤- السندات التى تعفى عوائدها بقانون خاص، ومن أمثلتها السندات المقيدة فى الجداول الرسمية، حيث إن القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ (قانون سوق المال) يعفى عوائد هذه السندات التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من الخضوع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، ومن الضريبة العامة على الدخل (م ١٤ من ق ٩٥ لسنة ١٩٩٢).

وبالتالى فإن عوائد هذه السندات تكون معفاة من الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين لأن هذه الضريبة الأخيرة حلت محل الضرائب السابقة.

ثانياً: عوائد السندات التى تصدرها شركات تعمل خارج مصر:

وتخضع هذه العوائد للضريبة بمعدل ٣٢% من إجمالى قيمتها، وذلك على التفصيل التالى:

(أ) إذا كان المستفيد فرداً: تخضع عوائد هذه السندات للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بواقع ٣٢% أى الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وذلك بعد خصم الضرائب الأجنبية المسددة عنها إن وجدت ولكن دون خصم أية مصروفات أخرى، أما إذا كانت هذه الإيرادات معفاة من الضريبة الأجنبية، فإنه يتم حساب الـ ٣٢% على مبلغ التوزيع بالكامل دون خصم أية أعباء أو مصروفات.

(ب) إذا كان المستفيد شركة أشخاص أو منشأة فردية فإن عوائد السندات التى تحصل عليها تخضع للضريبة أيضاً بواقع ٣٢% من قيمتها بعد خصم الضرائب الأجنبية المسددة عنها وبصرف النظر عن نتيجة نشاط المنشأة أو الشركة سواء ربحاً أو خسارة تطبيقاً لنص المادة (٢٥) من القانون.

(ج) إذا كان المستفيد شركة أموال تخضع عوائد السندات للضريبة بواقع ٤٠% وبغير أى تخفيض لمواجهة أية تكاليف تطبيقاً لنص المادة (١١١) مكرر

---

[1] يجرى العمل الآن فى مصلحة الضرائب - بعد تحرير سعر الفائدة - على الاسترشاد بمعدل العائد على أذون الخزانة لتحديد مقدار الإعفاء سالف الذكر.

البند أولاً من القانون المذكور، حيث نصت هذه المادة على سريان الضريبة بالسعر المحدد فى البند (أ) من المادة (١١٢) من هذا القانون وبغير أى تخفيض لمواجهة أية تكاليف على الإيرادات الآتية":

أولاً: ما تنتجه رؤوس الأموال المنقولة الداخلة فى ممتلكات الشركات أو الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من هذا القانون، أو الجهات المنصوص عيها فى المادة (١١١) من هذا القانون من العوائد وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٩٦) من هذا القانون غير المتصلة بمباشرة المهنة سواء كانت هذه الإيرادات محققة فى مصر أو فى الخارج ...وقد قررت المادة (١١٢) أن يكون سعر الضريبة ٤٠% من صافى الأرباح الكلية السنوية للشركة[1].

(ب) أذون الخزانة:

صدر القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩١ فى ٢٦ مايو سنة ١٩٩١ والخاص بأذون الخزانة وفى المادة الأولى "تعفى أذون الخزانة الصادرة اعتباراً من أول يناير ١٩٩١، وعوائدها، وكذلك قيمة استردادها أو استحقاقها من كافة أنواع الضرائب والرسوم فيما عدا ضريبة الأيلولة".

كما نصت المادة الثانية منه على أن يعمل به اعتبارا من اليوم التالى لتاريخ نشره، أى ابتداءً من يوم ١٩٩١/٥/٢٩، وفى ١٩٩١/٦/١١ أصدرت مصلحة الضرائب الكتاب الدورى رقم (٧) لسنة ١٩٩١ توجه فيه نظر مأموريها إلى ضرورة مراعاة أحكام هذا القانون، مع ملاحظة أن الإعفاء الوارد بالقانون يسرى على أذون الخزانة التى صدرت اعتباراً من أول يناير ١٩٩١، ولا يسرى على الأذون التى صدرت قبل هذا التاريخ – إن وجدت – كما أن إعفاء هذه الأذون الصادرة من ١٩٩١/١/١ إنما يبدأ العمل به اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون أى من ١٩٩١/٥/٢٩، أما قبل هذا التاريخ فإن هذه الأذون وعوائدها تكون خاضعة للضريبة.

---

[1] وذلك فيما عدا أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعى والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢%، وأرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه من غير الجهات المنصوص عليها فى البند (٤) من المادة (١١١) من هذا القانون فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠,٥٥%.

(ج) مكافآت التسديد:

وتتمثل – كما سبق الإشارة – فى الفرق بين القيمة الاسمية للسند والقيمة التى تسدد عن السند فى نهاية المدة، فقد يتم إصدار السند اسمية محددة لكن تم سداد قيمة أكبر منها عند رد قرض السندات (علاوة سداد)، كما قد يتمثل فى الفرق بين القيمة الاسمية للسند والقيمةالتى يصدر بها فعلاً (خصم إصدار).

ومثال ذلك إذا أصدرت إحدى الشركات المساهمة قرض سندات بقيمة اسمية للسند الواحد ١٠٠ بعائد دورى ١٠% سنوياً لمدة خمس سنوات، هنا قد نجد ما يلى:

- قد يقوم المكتتب بدفع ٩٥ جنيهاً فقط للسند الذى قيمته الاسمية ١٠٠ جنيه، ويكون الفرق وهو ٥ جنيهات يسمى محاسبياً خصم الإصدار، ولكنه يمثل ضريبياً مكافأة تسديد تخضع للضريبة.
- قد تقوم الشركة فى نهاية مدة قرض السندات برد القرض للمقرضين بسعر ١٠٥ للسند، ويكون الفرق هنا ٥ جنيه لكل سند ويسمى محاسبياً علاوة سداد، ولكنه أيضاً ضريبياً يعتبر مكافأة تسديد تخضع للضريبة.

والواقع أن الشركات تقوم فى الغالب بهذه العمليات سواء خصم الإصدار أو علاوة السداد أو غيرها تعويضاً للمكتتبين فى قرض السندات عن تدنى معدلات العائد التى تمنحها لهم بالمقارنة بالمعدلات السائدة فى السوق، وتشجيعاً لهم على الإقبال على الإكتتاب فى هذه السندات، لذلك فقد أخضع المشروع الضريبى هذه المكافآت للضريبة باعتبارها جزءاً من عائد السندات رغم عدم اتصافها بالدورية.

(د) الأنصبة:

وهى جوائز تعطى لبعض حاملى السندات بطريقة القرعة فوق العائد المستحق على قيمة السند نفسه، ويتم ذلك فى سحب عام تجريه الشركة المصدرة للسندات، ورغم عدم اتصاف هذه الجوائز الممنوحة لبعض أصحاب السندات بالدورية، كما أنها لا تعتبر عائداً للسند، إذ يحصل عليها بعض حاملى السندات (الفائزين) دون غيرهم، فإن المشرع قد أخضع هذه الجوائز أو الأنصبة للضريبة بنص القانون.

(٢) عوائد القروض:

نص البند (٢) من المادة (٦) من القانون على أن الضريبة "تسرى على عوائد القروض على اختلاف أنواعها التى تصدرها أو تعقدها الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية أو الشركات أو المنشآت بصفة

عامة، أو تكون مطلوبة لديها بأية صفة كانت". ومن هذا النص يتضح أن القروض المقصودة هنا هي تلك التي يكون قد أصدرها أحد الأشخاص الاعتبارية أو أحد أشخاص القانون العام، وهي الشركات والمنشآت بصفة عامة، أو الحكومة ووحدات الإدارة المحلية، وذلك ما لم تكن قد أعفيت من الضريبة بقانون خاص كما هو الحال مع هيئة التأمينات الاجتماعية.

وتفرض الضريبة على إجمالي عوائد هذه القروض على اختلاف أنواعها وسواء كانت هذه العوائد تتسم بصفة الدورية أو كانت عرضية، وسواء كانت في صورة نقدية أو عينية، مدفوعة بطريق مباشر أو غير مباشر، وأياً كان نوع القرض أو أجله ... الخ.

أما عوائد القروض المتصلة بمباشرة المهنة فلا تخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة طبقاً لنصوص المادتين (٢٥)، (١١٨) من القانون – كما سبق أن ألمحنا – وكما سنرى فيما بعد بالتفصيل.

(٢) العوائد والإيرادات الناتجة عن الاستثمار في الخارج:

ينص البند رقم (٣) من المادة (٦) على خضوع "ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المقيمون عادة في مصر من أرباح أو عوائد أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشركة أو فوائض تصفية ناتجة عن مساهمتهم في شركات أو منشآت أجنبية لا تعمل في مصر، أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال، كما تسري الضريبة على ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المشار إليهم نظير رد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص أصحاب النصيب إذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها".

كما نص البند على سريان الضريبة على "ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المنصوص عليهم في البند السابق من عوائد وإيرادات عما يملكون من سندات وأوراق مالية أجنبية حكومية وغيرها من القيم الأجنبية". ومن نص هذين البندين يتضح أن العوائد والإيرادات المشار إليها والتي تخضع للضريبة والناتجة عن الاستثمار في الخارج قد تتمثل في أحد نوعين:

(أ) ناتج المساهمة في شركات تعمل في الخارج.

(ب) العوائد وإيراد السندات والأوراق المالية وغيرها من القيم المالية الأجنبية.

وفيما يلي نتناول كل منهما ببعض التفصيل:

(أ) ناتج المساهمة فى شركات تعمل فى الخارج:

لتحديد الإيرادات التى تخضع للضريبة بالنسبة لهذا البند يجب أولاً أن نتعرف على الخاضعين للضريبة والشركات التى يخضع ناتج المساهمة فيها للضريبة، ثم تحديد ماهية الإيرادات الخاضعة للضريبة.

- فالخاضعون للضريبة طبقاً للنص المشار إليه هم الأشخاص الطبيعيون، أى الأفراد من المصريين أو الأجانب المقيمين عادة فى مصر.

- أما الشركات التى يخضع ناتج المساهمة فيها للضريبة فهى:

* إما شركات أو منشآت أجنبية تعمل فى الخارج ولا تعمل فى مصر.

* أو شركات ومنشآت مصرية تعمل فى الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال.

- أما من حيث الإيرادات والعوائد الخاضعة للضريبة فهى تتمثل فيما يلى:

(١) الأرباح والعوائد:

يرى البعض أن الأرباح هى المبالغ التى توزع على المساهمين بصفة دورية وتمثل إيرادات خاضعاً للضريبة، أما العوائد فهى التى توزع على المساهمين وتكون بنسبة محددة ينص عليها القانون الأساسى لبعض الشركات، وتصرف حتى لو حققت هذه الشركات خسائر[1].

على أننا نرى أن الربح هو التعبير المحاسبى الذى يطلق على العائد الذى يحصل عليه المساهمون (أصحاب الأسهم)، بينما يمثل العائد ما يحصل عليه حملة السندات وأصحاب الديون والقروض[2]، كما أن المشرع الضريبى أحياناً ما يستخدم أكثر من مرادف بنفس المعنى ليغلق الباب أمام أى إجتهاد أو تفسير يلجأ للتلاعب بالألفاظ سعياً وراء الفكاك من أسر الضريبة أو التهرب منها. لذلك ورد النص شاملاً عدة ألفاظ تكاد تكون إلى الترادف أقرب مثل قوله ما يحصل عليه ... من أرباح أو عوائد ... أو فوائض ... أو إيرادات ... إلخ وهو يقصد من ذلك أن يدخل فى وعاء الضريبة كل ما يحصل عليه المستهدفين من النص أياً كان مسمى ما يحصلون عليه.

---

[1] راجع فى ذلك:

الإدارة المركزية للتدريب بوزارة المالية – ضرائب الدخل – الجزء الأول، القاهرة، ١٩٩٦، ص١٦.

[2] د. جلال الشافعى: المحاسبة الضريبية – الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال، ١٩٩٨/٩٧، ص ٢١.

(٢) تسديدات أو استهلاكات رأس المال أثناء حياة الشركة:

والمقصود بذلك هو رد مبلغ أثناء حياة الشركة يعادل رأس المال أو جزء منه، مع بقاء رأس مال الشركة دون تخفيض فى قيمته، ومن المعروف أن الأصل هو أنه لا يجوز للشركة أو ترد قيمة الأسهم للمساهمين قبل أن يتم تصفيتها وسداد ما عليها من ديون، ولذلك فإن سداد جزء من رأس مال الشركة أو استهلاك رأس المال أثناء حياة الشركة لا يعدو فى الواقع أن يكون توزيعاً للأرباح تحت مسمى مختلف خاصة وأن هذه الحال لا تحدث إلا إذا وجد لدى الشركة احتياطيات أو أرباح مجمعة من سنوات سابقة، وبذلك يظل رأس المال سليماً كضمان عام للدائنين، وبناءً على ذلك فإنه إذا كان هناك تسديدات أو استهلاكات لرأس المال مصحوبة بتخفيض فعلى فى قيمة رأس المال فى الدفاتر، فإن أحكام هذا البند لا تسرى فى هذه الحالة. وبمعنى أخر فإن هذه التسديدات والاستهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشركة لا تخضع للضريبة إلا إذا كانت مصحوبة بتخفيض فى الاحتياطيات والأرباح المرحلة من سنوات سابقة أو حالية.

(٣) فائض التصفية:

ويقصد به الفائض الذى يتحقق عند تصفية الشركة أو إنقضائها لأى سبب من الأسباب. ومن البديهى أن هذا الفائض لا يتحقق إلا بعد سداد جميع التزامات الشركة قبل الغير، أى أنه يمثل الزيادة عن القيمة الإسمية التى يحصل عليها المساهمين فى نهاية حياة الشركة وبعد بيع أصولها وسداد إلتزاماتها، وتسرى الضريبة على هذا الفائض سواء تم توزيعه نقداً أو عيناً.

(٤) تسديد واستهلاك حصص التأسيس أو حصص أصحاب النصيب قبل حل الشركة أو تصفيتها

وحصص التأسيس هى صكوك اسمية أو لحاملها قابلة للتداول تعطى أصلاً للمؤسسين الذين قدموا للشركة خدمات هامة أو تنازلوا لها عن حق من الحقوق المعنوية مثل حقوق الاختراع وبراءات الاحتكار والامتياز أو التصميمات الهندسية، كما قد تكون مقابل الاسم التجارى أو السمعة وثقة الجمهور فى أشخاصهم وكفاءتهم.

وتعطى هذه الحصص لأصحابها الحق فى الحصول على جزء معين من أرباح الشركة يحدده قانونها الأساسى ولا تدخل هذه الحصص فى رأس المال، لأن أصحابها كما سبق الإشارة لا يقدمون للشركة أموالاً نقدية ولا عينية تضيف

إلى رأس المال، بل يقدمون خدمات غير ملموسة أو حقوق معنوية كما أنه ليس لأصحابها الحق في الحصول على نصيب في فائض التصفية.

وتخضع المبالغ التى توزع من أرباح الشركة على أصحاب هذه الحصص للضريبة.ويعطى القانون للشركة حق رد أو استهلاك حصص التأسيس أثناء حياة الشركة وقبل حلها أو تصفيتها عن طريق قيامها بشراء هذه الحصص من أصحابها بقيمة تفوق القيمة المقدرة لها وقت الإصدار.

إما عن كيفية تحديد قيمة هذه الحصص، فمن المعروف أنه ليس لها قيمة اسمية، إذ تمنحها الشركة وتحدد لها قيمة أصلية فى تاريخ إصدارها حسب نوع الخدمة التى قدمت أو أديت للشركة، ولكن فى حالة عدم تحديد قيمة أصلية لها فإن لمصلحة الضرائب أن تلجأ إلى تقدير قيمتها حسب ما قدم صاحب الحصة (حق احتكار – امتياز .. إلخ)، وذلك في تاريخ إصدار هذه الحصة ويمكن للشركة الاعتراض على تقدير المصلحة أمام القضاء.

على أنه أياً كان الأمر فإن المقابل المسدد لأصحاب حصص التأسيس يخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة سواء تم سداد هذا المقابل نقداً أو عيناً.

أما أصحاب النصيب:

فهم كل من له نصيب فى أرباح الشركة، دون أن يندرج ضمن حملة الأسهم أو أصحاب السندات وحصص التأسيس.

ذلك أن أصحاب النصيب يساهمون فى تأسيس الشركة بتقديم مزايا وأشياء عينية تعتبر جزءاً من رأس مالها ويعطى لهم فى مقابلها حصة من الأرباح يطلق عليها حصة صاحب النصيب ينص عليها فى عقد تأسيس الشركة، ونظراً لأن هذه الحصص تعطى مقابل أصول عينية تدخل فى رأس مال الشركة، فإن قيمتها الأصلية تكون محددة فى عقد الشركة.

ويقصد بتحديد أو رد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص أصحاب النصيب قيام الشركة بشراء هذه الحصص من أصحابها والغائها لاعتبارات خاصة أثناء حياة الشركة، وبالتالى لا يجوز اشتراك من كانوا يحوزونها فى فائض التصفية عند انقضاء الشركة، وتسرى الضريبة على الفرق بين ثمن الشراء وبين قيمة الحصة الأصلية.

فإذا ما ظلت هذه الحصص في حوزة أصحابها حتى تصفية الشركة فأنهم عادة ما يمنحون عوضاً عنه سندات تعتبر بمثابة فائض تصفية ويخضع فى هذه الحالة للضريبة.

ويتحدد وعاء الضريبة فى كل ما سبق بإجمالى الإيراد أو العائد أو أية مبالغ أخرى مخصوصاً منها الضريبة الأجنبية دون غيرها من التكاليف والمصروفات أياً كان نوعها ومهما كانت طبيعتها. على أن يكون التحويل من العملة الأجنبية إلى العملة المحلية على أساس سعر القطع يوم قبض الإيراد ويتم تحديد سعر الصرف بالنسبة للإيراد المنصوص عليها فى هذا البند فى تاريخ وضع الإيراد تحت تصرف المستفيد سواء تم ذلك فى مصر أو فى الخارج.

(٤) العوائد وإيرادات السندات والأوراق المالية وغيرها من القيم المالية الأجنبية:

كما يتضح من نص البند (٤) من المادة (٦) من القانون فإن الإيرادات الخاضعة للضريبة هى مايحصل عليه الأشخاص الطبيعيون عن العوائد والإيرادات الناتجة عما يملكون من سندات أو أوراق مالية أجنبية أخرى. وتتحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة بقيمة إجمالى الإيراد أو العائد أو أية مبالغ أخرى، وذلك بعد خصم الضرائب الأجنبية المسددة عنها.

(٥) عوائد الديون وعوائد الودائع والتأمينات النقدية:

تناول البنان الخامس والسادس من المادة (٦) من القانون هذين النوعين من العوائد: فقد ذكر البند الخامس "تسرى الضريبة على عوائد الديون أياً كان نوعها وعوائد الودائع والتأمينات النقدية متى كانت هذه الديون والودائع والتأمينات مطلوبة لأشخاص طبيعيين مقيمين عادة فى مصر، ولو كانت العوائد ناتجة من أموال مستثمرة فى الخارج".

كما ذكر البند السادس سريان الضريبة على عوائد الديون أياً كان نوعها، وعوائد الودائع والتأمينات النقدية فى جمهورية مصر العربية متى كانت مطلوبة لأجانب غير مقيمين بها عادة. ومن خلال هذين البندين، تتحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة عنهما فيما يلى:

(أ) عوائد الديون:

والدين كما هو معروف ليس إلا مبلغاً من المال فى ذمة مدين يلزم برده إلى الدائن فى أجل محدد مضافاً عليه العوائد محل الإتفاق. ومن هذا يتحض أن الضريبة تسرى على العائد الذى يحصل عليه الدائن فوق مبلغ الدين الأصلى، وسواء كان هذا الدين ديناً عادياً أو ممتازاً أو مضموناً برهن تأمينى، أو رهن حيازى، وسواء كان ديناً مدنياً أو تجارياً ... إلخ.

(ب) عوائد الودائع:

والوديعة في الأصلي هي الشئ أو المبلغ الذي يتسلمه شخص من شخص أخر ليحفظه طرفه، على أن يقوم برده له في تاريخ محدد أو عند الطلب. ولكن يشترط لسريان الضريبة على هذه العوائد أن تكون الودائع نقدية، ولذلك فغالباً ما تكون عوائد الودائع هي نتيجة التعامل مع البنوك وما في حكمها لأنها هي التي تقبل الودائع النقدية وتدفع عنها عوائد.

(ج) عوائد التأمينات النقدية:

ويقصد بالتأمينات النقدية تلك المبالغ التي يقوم بعض الأشخاص بإيداعها لدى الغير ضماناً لتنفيذ إتفاق أو عقد التزام معين، وبذلك تسري الضريبة على العوائد المحققة عن هذه التأمينات سواء كانت مودعة لدى البنوك أو الأفراد أو الشركات أو الهيئات الحكومية ... وغيرها.

وتتحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة للبنود السابقة بقيمة العوائد ويستحق أداء الضريبة بمجرد الوفاء بالعوائد مهما تكن الصورة التي تم بها الوفاء وفي حالة تسديد كل أو بعض الديون دون العوائد، تستحق الضريبة على أساس أن العوائد قد سددت أولاً، ولا يسري ذلك على الديون أو التسديدات التي يتم سدادها أو توزيعها بحكم قضائي. كما يلاحظ أن الضريبة تسري على عوائد الديون والودائع والتأمينات الناتجة عن أموال مستثمرة في مصر إذا كانت مطلوبة لأجانب غير مقيمين بها عادة طبقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية.

(٦) مقابل الحضور:

ينص البند السابع من المادة (٦) على سريان الضريبة على "مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة إنعقاد الجمعية العمومية"، ذلك أن بعض الشركات تمنح للمساهمين فيها مبلغاً من المال نظير حضورهم للجمعيات العمومية تشجيعاً لهم على الحضور، وبالتالي الاطمئنان إلى توافر العدد القانوني اللازم حضوره من المساهمين لإكتمال النصاب المقرر لصحة القرارات الإدارية التي تتخذها الجمعية العمومية.

وتسري الضريبة على إجمالي المبالغ المدفوعة كمقابل حضور، وبالتالي لا يجوز أن تخصم منها أية مصروفات يكون المساهم قد تكبدها أو أنفقها فعلاً في حضور الاجتماعات (كمصاريف الانتقال وخلافه ...).

(٧) ما يمنح لأعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة:

نص البند الثامن من المادة (٦) على سريان الضريبة على "ما يمنح لأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس

المراقبة (أو الرقابة) فى شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .. من المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهبات الأخرى على اختلاف أنواعها". ومن هذا النص يتضح أن من تسرى عليهم الضريبة هم:

(١) أعضاء مجالس الإدارة والمديرين فى الشكات المساهمة: وقد نصت المادة (٧٧) من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ (قانون الشركات المساهمة ...) على أنه فيما يختص بالشركات المساهمة فيتولى مجلس إدارتها، مجلس يتكون من عدد فردي من الأعضاء لا يقل عن ثلاثة تختارهم الجمعية العامة لمدة "ثلاث سنوات"، ويمكن لهؤلاء الأعضاء اختيار مدير من بينهم لإدارة الشركة.

(٢) المديرون وأعضاء مجالس المراقبة (الرقابة) فى شركات التوصية بالأسهم: وطبقاً لأحكام المواد ١١٢، ١١٨ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فإنه يعهد بإدارة الشركة (شركة التوصية بالأسهم) إلى شريك متضامن أو أكثر، كما يكون لكل شركة مجلس مراقبة يتكون من ثلاثة على الأقل من المساهمين أو من غيرهم. لعله من الضرورى أن نشير هنا إلى أن رأس مال شركة التوصية بالأسهم ينقسم إلى اسهم متساوية القيمة، ويساهم فيها شركاء متضامنون وآخرون مساهمون. وقد ساوى هذا البند بين الشركاء المتضامنين من المديرين، والشركاء المساهمين من أعضاء مجلس المراقبة فى هذه الشركات، حيث إنه أخضع ما يتقاضوه جميعاً للضريبة.

(٣) المديرون وأعضاء مجالس الرقابة فى الشركات ذات المسئولية المحدودة وهذه الشركات يديرها مدير أو أكثر من بين الشركاء، أو غيرهم، أما إذا زاد عدد الشركاء عن عشرة، فيعهد بالرقابة إلى مجلس يتكون من ثلاثة على الأقل من الشركاء يسمى "مجلس الرقابة" ويخضع ما يتقاضاه كل من المديرين وأعضاء مجلس الرقابة من الشركاء فى هذه الشركات للضريبة".

وبذلك يتضح أن ما يخضع للضريبة على إيراد رؤوس الأموال المنقولة هو كل ما يتقاضاه الأشخاص السابق ذكرهم من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية وعينية وبدلات حضور، وبدل طبيعة عمل، وغيرها من البدلات الأخرى.

(٨) ما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المديرون عن عملهم الإدارى:

نص البند التاسع من المادة (٦) على أن الضريبة تسرى على "المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل التى يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المديرون، زيادة على المبالغ التى يتقاضاها أعضاء مجالس الإدارة الأخرون، وذلك مقابل عملهم الإدارى، فيما يزيد على خمسة آلاف جنيه فى السنة لكل منهم، وذلك دون الإخلال بحكم البند (٥) من المادة (٤٩) من هذا القانون".

ولكى يتضح هذا النص، أمام القارئ نجد أنه من الضرورى، أن نوضح ما ورد فى البند (٥) من القانون (٤٩) المشار إليه، حيث جاء به أن الضريبة (ويقصد هنا الضريبة على المرتبات وما فى حكمها) تسرى على "ما يحصل عليه مقابل عمليم الإدارى":

(أ) رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون للإدارة فى الشركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم فى رأس مال الشركة على القدر المشترط قانوناً لعضوية مجلس الإدارة.

(ب) المديرون بشركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم فى رأس مال الشركة على القدر الذى يتطلبه القانون بالنسبة لعضوية مجلس الإدارة.وفى جميع الأحوال يشترط ألا يستفيد من هذا الحكم فى كل شركة أكثر من أربعة محددين بالاسم، وفى حدود خمسة آلاف جنيه سنوياً لكل منهم سواء كان ذلك مبلغاً ثابتاً أو نسبة مئوية من صافى الربح أو المبيعات أو غير ذلك".

ومن الضرورى أيضاً، أن نشير إلى أن المقصود بالمديرين فى الشركات المساهمة فى القطاع الخاص والذين ورد ذكرهم فى البند (٥) من المادة (٤٩) السابقة، هم من يعينون كمديرين للشركة عن طريق مجلس الإدارة من غير الأعضاء، كما حددت ذلك المادة (٨٢) من القانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ والتى ورد بها أنه يجوز لمجلس الإدارة أن يعين مديراً عاماً للشركة من غير الأعضاء يتولى رئاسة الجهاز التنفيذى بها، ويجوز أن يدعى لحضور جلسات مجلس الإدارة دون أن يكون له صوت فى المداولات، ويباشر المدير العام عمله تحت إشراف العضو المنتدب، أو رئيس مجلس الإدارة ويكن مسئولاً أمامه .

وبذلك يفهم من النص السابق، أن المدير هنا يعتبر عاملاً بالشركة وتسرى عليه أحكام قانون العمل، أما إذا كان المدير عضواً بمجلس إدارة

الشركة أصلاً، وتم اختياره بواسطة باقى الأعضاء لإدارة الشركة، فإن ما يتقاضاه يخضع لأحكام البند التاسع من المادة (٦) وبالتالى تسرى عليه أحكام البند (٥) من المادة (٤٩) من هذا القانون.

وهكذا يتبين أن المشرع الضريبى قد فرق بين المبالغ التى يحصل عليها أعضاء مجالس الإدارة ومجالس المراقبة (أو الرقابة) العاديون، وبين تلك المبالغ التى يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المديرون مقابل عملهم الإداري زيادة عما يحصل عليه أعضاء مجالس الإدارة العاديون على النحو التالى:

* فقد أخضع المبالغ التى يحصل عليها أعضاء مجالس الإدارة ومجالس المراقبة العاديون للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.
* بينما ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المديرون يخضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها بشرط:

(١) أن تكون هذه المبالغ مقابل عملهم الإدارى.
(٢) ألا تزيد عما يحصل عليه أعضاء مجالس الإدارةالآخرون.
(٣) ألا تزيد عن ٥٠٠٠ جنيه سنوياً.
(٤) ألا يستفيد من ذلك أكثر من أربعة أشخاص محددين بالاسم.

وبالتالى يخضع من هذه المبالغ للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ما زاد عن مبلغ الـ ٥٠٠٠ جنيه سنوياً، وكذلك ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون والمديرون غير المحددين بالاسم ضمن الأربعة أشخاص الذى نص عليهم القانون، وكذلك ما يحصلون عليه من مبالغ مقابل عمل آخر قدموه للشركة غير عملهم الإدارى وكذلك ما يحصلون عليه زيادة عما يحصل عليه أعضاء مجالس الإدارة الآخرون .

(٩) بدلات التمثيل والاستقبال:

نص البند العاشر من المادة (٦) على سريان الضريبة على "بدلات التمثيل والاستقبال التى يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المديرون فى الشركات المنصوص عليهم فى البند (٨) وذلك فيما يزيد على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً لكل منهم".

ومن هذا النص يتضح أن الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة تسرى على بدلات التمثيل والاستقبال بالشروط الآتية:

(١) أن يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المديرون فى الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحددة.

(٢) أن تتجاوز هذه المبالغ ٣٠٠٠ جنيه، بمعنى أن القانون أعفى ٣٠٠٠ جنيه من الخضوع للضريبة ولكن ما زاد عن ذل يخضع للضريبة.

(١٠) ما يحصل عليه أعضاء مجالس الإدارة فى شركات الاستثمار وتلقى الأموال وقطاع الأعمال العام:

نص البند رقم (١١) من المادة (٦) من القانون على أن تسرى أحكام البنود (٨)، (٩)، (١٠) – هذه المادة على الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم (٤٢) لسنة ١٩٧٤ بإصدار نظام استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة (والذى أصبح فيما بعد هو القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ وسمى بقانون الاستثمار، ثم صدر القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ المسمى بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار) والشركات الخاضعة للقانون ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ أى الشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال لاستثمارها والشركات الخاضعة للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن قطاع الأعمال العام.

ومن ذلك يتضح ما يلى:

- سريان أحكام البنود ٨، ٩، ١٠ من المادة (٦) والخاصة بالمعالجة الضريبية للمبالغ التى يتقاضاها أعضاء مجالس الإدارة العاديون والمنتدبون والسابق تناولها بالدراسة، على أعضاء مجالس الإدارة فى الشركات الخاضعة لأحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار، وقانون شركات تلقى الأموال لاستثمارها، وقانون قطاع الأعمال العام.
- بالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام فإن البنود ٨، ٩، ١٠ من المادة (٦) تسرى على ما يتقاضاه أعضاء مجالس الإدارة غير المساهمين فى هذه الشركات فقد أدرج القانون ما يحصلون عليه ضمن المرتبات وما فى حكمها كما ورد فى البند (٤) من المادة (٤٩) من هذا القانون والسابق الإشارة إليها والتى سوف نعود لتناولها تفصيلاً فيما بعد.

ويمكن إيجاز المعاملة الضريبية لما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة والمديرون فى الشركات التى تخضع للقوانين السابقة فيما يلى:

أولاً: بالنسبة للشركات الخاضعة لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار (ق ٨ لسنة ١٩٩٧):

يتم معاملة المبالغ التي يحصل عليها أعضاء مجالس الإدارة أو المديرون بإخضاعها للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيون والمفروضة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وفقاً لأحكام البنود (٨)، (٩)، (١٠) من المادة (٦) من القانون سواء كان العضو مصرياً أو أجنبياً وسواء كان المشروع في فترة الإعفاء الضريبي أم تجاوزت هذه الفترة، وذلك فيما عدا المكافآت التي توزع من الأرباح في نهاية العام، حيث يتم إعفاء هذه المكافآت من الخضوع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة خلال فترة الإعفاء الضريبي الممنوحة للمشروع الاستثماري.

ثانياً: بالنسبة للشركات العاملة في مجال تلقي الأموال لاستثمارها (ق ١٤٦ لسنة ١٩٨٨):

تعامل المبالغ التي يحصل عليها أو يتقاضاها أعضاء مجالس الإدارة بتلك الشركات نفس المعاملة في شركات المساهمة وتطبق عليها أحكام البنود (٨)، (٩)، (١٠) من المادة (٦) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

ثالثاً: بالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام (ق ٢٠٣ لسنة ١٩٩١):

تتكون شركات قطاع الأعمال العـ[illegible] ن [illegible]ركات قابضة وشركات تابعة وقد نص القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ على أن تحل الشركات القابضة محل هيئات القطاع العام الخاضعة للقانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣، وتحل الشركات التابعة محل الشركات التي كانت تشرف عليها هذه الهيئات.

ومن حيث المعاملة الضريبية للمبالغ التي يتقاضاها المديرون في هذه الشركات نجد ما يلي:

(أ) في الشركات القابضة: وهنا تتم التفرقة بين ما إذا كان المدير أو عضو مجلس الإدارة من المساهمين أو من غيرهم.

* فإذا كان من المساهمين: يخضع كل ما يتقاضاه من مرتبات ومكافآت وخلافه للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأسعار الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة طبقاً لأحكام البنود ٨، ٩، ١٠ من المادة (٦) من القانون.

* أما إذا كان من غير المساهمين: فإنه يعتبر أجيراً وتربطه بالشركة علاقة عمل وتبعية فيخضع كل ما يتقاضاه من مرتبات ومكافآت للضريبة الموحدة على

دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأسعار الضريبة على المرتبات وما فى حكمها تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٤٩).

(ب) فى الشركات التابعة: وهنا يجب التفرقة بين ما يلى:

(١) إذا كان رأس مال الشركة التابعة يساهم فيه القطاع الخاص، فإن جميع المبالغ التى يحصل عليها رئيس وأعضاء مجالس **الإدارة تعامل كما يلى:**

* إذا كانوا من غير المساهمين: **يخضع ما يحصلون عليه للضريبة الموحدة وفقاً** لأسعار الضريبة على المرتبات **وما فى حكمها.**

* إذا كانوا من المساهمين: **يخضع ما يحصلون عليه للضريبة الموحدة وفقاً** لأسعار الضريبة على **رؤوس الأموال المنقولة.**

(٢) إذا كان رأس مال الشركة لا يساهم فيه القطاع الخاص بل مملوك بالكامل للشركة القابضة أو بالاشتراك مع شركة قابضة أخرى أو مع أشخاص عامة أو بنوك قطاع عام، فإن المبالغ التى يحصل عليها رئيس وأعضاء مجالس الإدارة تخضع لأحكام الضريبة الموحدة وفقاً لأسعار ضريبة المرتبات وما فى حكمها.

المبحث الثانى

الإعفاء من الضريبة الموحدة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة

حددت المادة رقم (٨) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ معدلاً بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الإعفاءات من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة كما يلى:

مادة (٨): تعفى من الضريبة:

١- العوائد المستحقة على الأرصدة الدائنة للحسابات التى تفتح تنفيذاً لاتفاقيات الدفع وبشرط المعاملة بالمثل.

٢- عوائد القروض والتسهيلات الإئتمانية التى تحصل عليها الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو شركات القطاع العام من مصادر خارج جمهورية مصر العربية.

٣- العوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الحرة بالنقد الأجنبى الجنيه المصرى والحسابات الخاصة بالنقد الأجنبى.

٤- عوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمة المصرية التابعة للقطاع العام او الخاص بما لا يزيد على معدل العائد الذى يقرره البنك المركزى المصري على الودائع لدى البنوك لآجال تساوى آجال السندات، وذلك بشرط أن تطرح السندات المشار إليها للاكتتاب العام وأن تكون أسهم الشركات المصدرة لهذه السندات مقيدة فى سوق الأوراق المالية.

٥- عوائد السندات التى تصدرها بنوك القطاع العام وكذلك عوائد السندات التى تصدرها البنوك التى يساهم فيها رأس المال العام بأكثر من ٥٠% والمسجلة لدى البنك المركزى المصرى متى كان إصدار هذه السندات بهدف تمويل مشروعات داخل جمهورية مصر العربية.

٦- عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزى المصرى وبصناديق توفير البريد.

٧- المزايا النقدية أو العينية التى يحصل عليها المستأمن أو المدخر عن طريق السحب الذى تجريه شركات التأمين أو الادخار.

ويمكننا إيراد الملاحظات التالية على الإعفاءات السابقة التى وردت فى المادة (٨):

أولاً: إن الإعفاء الخاص بالعوائد المستحقة على الأرصدة الدائنة للحسابات التى تفتح تنفيذاً لاتفاقيات الدفع هو إعفاء ينصرف إلى عوائد يحصل عليها حكومات

دول أو هيئات عامة فى دول أجنبية، وبالتالى تتعلق العوائد المستحقة لها بشخصيات اعتبارية وليست أشخاص طبيعيين، لذلك يبدو ورود النص بهذا الإعفاء فى غير محله، لأن الكتاب الأول من القانون ينصب على الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وليس الأشخاص الاعتبارية، على أنه أياً كان الأمر فإن شروط الاستفادة من هذا الإعفاء تتمثل في:

* أن تكون هذه العوائد مستحقة عن أرصدة دائنة.
* أن تكون ناتجة عن تنفيذ اتفاقيات دفع مع أحدى الدول الأجنبية.
* أن يتم معاملة الحكومة المصرية من جانب الدولة الأجنبية بنفس الإعفاء (شرط المعاملة بالمثل).

ثانياً: بالنسبة لعوائد القروض الخارجية والتسهيلات الائتمانية،فأنه يشترط لإعفاء الجهة الأجنبية من خضوع هذه العوائد للضريبة أن تكون الجهة المستفيدة من هذه التسهيلات أو التى عقدت هذه القروض هى الحكومة المصرية أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو شركات القطاع العام، مما يعنى فى النهاية أنه إذا كانت الجهة المستفيدة تابعة للقطاع الخاص فإن عوائد القروض الخارجية والتسهيلات الائتمانية تخضع للضريبة فى هذه الحالة، كما يشترط أن تكون الجهة المانحة للقروض أو التسهيلات الائتمانية جهة خارج مصر سواء كانت هذه الجهة أو المصدر حكومة أو شركة أجنبية أو أفرد أياً كانت جنسياتهم طالما كانوا خارج مصر وقت عقد القرض أو منح التسهيلات.

ثالثاً: عوائد أرصدة الحسابات الحرة والخاصة بالنقد الأجنبى. والحسابات الحرة هى تلك الحسابات التى يقوم بفتحها شخص مصرى مقيم فى الخارج ليحول إليها عملات أجنبية أو لشخص مقيم فى مصر ليودع فيها نقداً أجنبياً أو مصرياً. أما الحسابات الخاصة بالنقد الأجنبى فهى حسابات يقوم البنك بفتحها لأى شخص مقيم فى مصر ليودع بها عملات أجنبية مجهولة المصدر ودون سؤاله عن مصدرها وهى حسابات تم إلغاؤها بعد تحرير الاقتصاد المصرى، ولاشك أن هدف المشرع من هذا الإعفاء هو تشجيع الادخار بالعملات الأجنبية لدعم الاقتصاد المصرى.

رابعاً: عوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمة المصرى. ويشترط للحصول على هذا الإعفاء ما يلى:

أ- أن تكون السندات صادرة عن شركة مساهمة مصرية سواء أكانت تابعة للقطاع العام أو القطاع الخاص، أما السندات التى تصدرها شركات

التوصية بالأسهم، أو الشركات ذات المسئولية المحدودة، أو الشركات الأجنبية فلا يتمتع أصحابها بهذا الإعفاء.

ب- أن يكون الإعفاء فى حدود معدل العائد الذى يقرره البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك ولآجال تساوى آجال السندات.

ويستنتج من ذلك أنه فى حالة زيادة معدل عائد هذه السندات عما يقرره البنك المركزى، فلا يسرى الإعفاء سوى فى حدود معدل العائد الذى حدده البنك المركزى، وتسرى الضريبة على مقدار الزيادة فقط.

ج- أن تطرح السندات للإكتتاب العام بهدف إتاحة الفرصة لأكبر عدد من الجمهور من الاستفادة من هذا الإعفاء وعدم قصره على فئة دون الأخرى، وبالتالى إذا لم يطرح جزء من هذه السندات للإكتتاب العام فإن عوائد هذا الجزء تخضع للضريبة.

د- أن تكون أسهم الشركة المصدرة للسندات مقيدة فى سوق الأوراق المالية، وذلك بهدف تنشيط بورصة الأوراق المالية وحماية صغار المستثمرين.

خامساً: عوائد السندات التى تصدرها بنوك القطاع العام، أو التى تصدرها البنوك التى يساهم فيها رأس المال العام بأكثر من ٥٠% والمسجلة لدى البنك المركزى المصرى إذا كان هدف إصدار هذه السندات هو تمويل مشروعات داخل مصر، وبذلك يشترط لسريان هذا الإعفاء ما يلى:

١- أن تكون هذه السندات صادرة من بنوك القطاع العام أو البنوك التى يساهم فيها رأس المال العام بأكثر من ٥٠%.

٢- أن تكون هذه البنوك مسجلة لدى البنك المركزى المصرى، وبالتالى يكون له الإشراف والرقابة على عملياتها.

٣- أن الهدف من إصدار هذه السندات هو تمويل مشروعات داخل جمهورية مصر العربية.

ولعله من المناسب أن نشير هنا إلى أن المادة ١٥١ من قانون الضرائب المشار إليه نصت على أن لا تخل أحكام هذا القانون بما هو مقرر من إعفاءات ضريبية أخرى، وأن قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ يعفى من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة إعفاءً مطلقاً عائد السندات وصكوك التمويل والأوراق المالية الأخرى المماثلة المقيدة فى الجداول الرسمية فى بورصة الأوراق المالية، ويقيد فى الجداول الرسمية:

(أ) السندات وصكوك التمويل والأوراق المالية الأخرى التى تطرحها شـركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم فى اكتتاب عام على أن يتوافر فيهـا الشرطان التاليان:

١- ألا يقل ما يطرح من هذه الأوراق المالية للاكتتاب العام عـن ٣٠% مـن مجموع تلك الأوراق.

٢- ألا يقل عدد المكتتبين فى الأوراق سالفة الذكر عن مائة وخمسين ولو كانوا من غير المصريين.

(ب) الأوراق المالية التى تصدرها الدولية وتطرح فى إكتتاب عام.

(ج) الأوراق المالية الأخرى لشركات القطاع العام وشركات قطـاع الأعمـال العام.

كما أن القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩١ الخاص بإصدار أذون الخزانة قد قرر إعفاء عوائد هذه الأذون من الضريبة، والقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ أعفى عائد السندات وصكوك التمويل التى تصدرها شركات الاستثمار المساهمة بشرط أن تطرح للاكتتاب العام وأن تكون مقيدة فى البورصة.

سادساً: عوائد الودائع وحسابات التوفير:

والإعفاء هنا ينصرف إلى عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزى وبصناديق توفير البريد أياً ان نوع هذه الودائع (تحت الطلب / لأجل / بإخطار سابق) وأياً كانت العملة المفتوحة بها (مصرية أو أجنبية) ودون حد أقصى لقيمة الوديعة أو مبلغ العائد أو مدة الإيداع ودون تقييد أو تحديد لشخص المودع (مصرى أو أجنبى ...) ولاشك أن هدف المشرع من ذلك هو تشجيع الادخار لما له من أهمية قصوى فى تدعيم الاقتصاد الوطنى، ولم يضع المشرع أى قيد إلا ذلك المتعلق بضرورة خضوع هذه البنوك لإشراف البنك المركزى.

سابعاً: المزايا التى يحصل عليها المستأمن أو المدخر فى شركات التأمين:

أعفى المشرع المزايا النقدية والعينية التى يحصل عليها المستأمن أو المدخر عن طريق السحب الذى تجريه شركات التأمين أو الادخار، وذلك باعتبار هذه الشركات مجالاً هاماً من مجالات تجميع المدخرات الاختيارية ورغبة من المشرع فى تشجيع الأفراد على الادخار، ولم يضع المشرع حداً أقصى لقيمة هذه المزايا أو لعدد مرات الفوز بها.

المبحث الثالث
تحصيل الضريبة

سبق أن تناولنا موضوع تحصيل الضريبة فى الفصل الأول بشكل عام، وفيما يلى نتناول نصوص القانون الخاصة بتحصيل الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وقد تناولت المواد من ٩ إلى ١٤ من القانون، والمواد من (١) إلى (٧) من اللائحة التنفيذية القواعد والإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.

أولا: أحكام عامة تتعلق بتحصيل الضريبة وتحديد المأمورية المختصة بذلك:

تنص المادة (٩) من القانون على أن "تلتزم كل هيئة أو شركة أو جهة بأن تحجز مما يكون عليه دفعه من العوائد وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٦) من هذا القانون نسبة تعادل ٣٢% من إجمالى الإيرادات كما تلتزم أيضاً فى حالة المزايا والتوزيعات العينية بأن تحجز النسبة المشار إليها فى الفقرة السابقة على أن تستأديها من صاحب الشأن، ولها فى سبيل ذلك حق الحبس قانوناً".

ويجب توريد المبالغ المحتجزة لمأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى احتجزت فيه هذه المبالغ طبقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية.

وقد حددت اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٨٩٨ لسنة ١٩٩٤ المأمورية المختصة فى المادة الأولى منها:

(١) مأمورية ضرائب التفتيش على المصالح الحكومية – بالقاهرة أو الإسكندرية – بحسب الأحوال بالنسبة للجهات الحكومية أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو الأشخاص الاعتبارية العامة التى تمارس نشاطاً خاضعاً للضريبة على أرباح شركات الأموال والتى تقع بدائرة محافظة القاهرة أو الإسكندرية بحسب الأحوال ومأمورية الضرائب الجغرافية المختصة بالنسبة لباقى المحافظات.

(٢) بالنسبة للمنشآت أو الشركات أو الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من القانون تكون المأمورية المختصة هى المأمورية المحددة طبقاً لأحكام المادة (٥٧) من هذه اللائحة.

(٣) بالنسبة للأفراد وللمنشآت أو شركات الأشخاص الذين يزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو نشاط مهن حرة وغيرها من المهن غير التجارية، أو

يكون مصدر إيراداتهم من ثروة عـــقارية ، تكون المأمورية المحددة طبقاً لأحكام المادة (٤٤) من اللائحة.

(٤) مأمورية الضرائب التى يقع فى دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسى بالنسبة للإفراد الذين لم يرد ذكرهم فى البنود السابقة.

وقد نصت الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة (٢) من اللائحة التنفيذية على أن يكون توريد المبالغ المحتجزة لمأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى أحتجزت فيه هذه المبالغ. ويكون التوريد مقترناً بتقديم النموذج رقم (٨) ضريبة موحدة بعد ملء البيانات الواردة به أو تقديم كشوف شاملة للبيانات الواردة بذلك النموذج، وتعتمد هذه النماذج والكشوف من رئيس أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المدير بحسب الأحوال.

وبعد انتهاء السنة المالية للجهات سالفة الذكر يراجع المأمور المختص كافة الدفعات التى وردت لحساب الضريبة على الوثائق المقدمة وفقاً لأحكام القانون، وعلى خلاصة فحص الحسابات والدفاتر، فإن وجد أن المبالغ المسددة أقل من المبالغ المستحقة فعلاً يقوم باستصدار تنبيه بالورد بقيمة المبالغ المستحقة.

ثانياً: تحصيل الضريبة على إيرادات القيم المالية الأجنبية:

تنص المادة (١٠) فى فقرتها الاولى على أن يلتزم كل من يحصل على أي من إيرادات القيم المالية الأجنبية الخاضعة للضريبة طبقاً لحكم المادة (٦) من هذا القانون أن يسدد قيمة تعادل ٣٢% من قيمة الإيرادات المنصوص عليها فى البندين (٣)، (٤) من المادة (٦) من هذا القانون التى حصل عليها لمأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تسلمه الإيراد.

كما قضت المادة (٣) من اللائحة التنفيذية فى الفقرة الأولى بأنه يجب اقتران السداد بتقديم بيان موقع عليه ممن يحصل على أي من الإيرادات السابقة يوضح به نوع كل من هذه الإيرادات ومصادرها.

ثالثاً: التزامات الجهات التى تحصل إيرادات القيم المالية الأجنبية:

ألزمت الفقرة الثانية من المادة (١٠) كل بنك أو شركة أو منشأة تحصل مباشرة أو بواسطة غيرها أى مبلغ من الإيرادات المشار إليها بأن تحجز منه نسبة تعادل ٣٢% وتوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر بالنسبة لما يكون قد حجز لحساب المصلحة خلال الشهر السابق، وقد ورد فى اللائحة التنفيذية الإجراءات المحددة لذلك فى

المادة (٣) والفقرات من (٢) حتى (٥) حيث أوجبت على كل بنك أو شركة أو منشأة من المشار إليهم أن يكلف طالب التحصيل بتقديم حافظة موقع عليها منه ببيان نوع وقيمة الإيراد المطلوب تحصيله، وعليها بعد تحصيل الإيراد أن تؤشر على الحافظة بقيمة المبالغ المطلوب حجزها من الإيراد المحصل الإيراد طبقاً للقانون، كما يجب على هذه الجهات أن تمسك دفتراً مرقماً صفحاته تدون فيه العمليات أولاً بأول وأن تبقي على الدفاتر والحوافظ مدة لا تقل عن خمس سنوات لاطلاع موظفي مصلحة الضرائب المختصين عند الاقتضاء، وأن تقوم هذه الجهات بتوريد المبالغ المحتجزة خلال الفترة المحددة على أن يكون التوريد مصحوباً بصورة من محتويات الدفتر عن الفترة محل التوريد.

رابعاً: التزامات المنشآت الفردية وشركات الأشخاص بالنسبة لما تحصل عليه من عوائد:

نصت المادة (٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على إلزام المنشآت الفردية وشركات الأشخاص المبينة بالمادة (٢٥) من القانون بتقديم بيانات بالعوائد المدفوعة إليها إلى مأمورية الضرائب المختصة، وذلك خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل سنة، وذلك عما دفع إليها من عوائد خلال الثلاثة شهور السابقة عما تنتجه رؤوس الأموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة والداخلة في ممتلكاتها من الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٦) من القانون، ويتم تقديم هذا البيان على النموذج رقم (٩) ضريبة موحدة أو أية ورقة متضمنة كافة البيانات الواردة فيه ويعتمدها المدير المسئول ، على أن يقترن تقديم النموذج بتوريد مبلغ يعادل ٣٢% من قيمة الإيرادات ما لم يكن قد سبق حجزه وتوريده من قبل.

خامساً: تحصيل الضريبة على عوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين في مصر والثابتة بعقود رسمية:

تنص المادة (١١) من القانون إلى إلزام الدائن بسداد نسبة تعادل ٣٢% من قيمة أي مبلغ من مبالغ العائد التي يتم تسديدها، وذلك خلال ١٥ يوماً من تاريخ دفع هذا العائد. مع التزامه بابلاغ مأمورية الضرائب المختصة خلال شهرين من ميعاد الاستحقاق إذا لم تسدد إليه العوائد كلها أو بعضها.

وقد أوضحت اللائحة التنفيذية اقتران التوريد بإقرار يحرره الدائن على النموذج (٩) ضريبة موحدة أو أية ورقة متضمنة بياناته.

سادساً: تحصيل الضريبة على عوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين فى مصر والثابتة بأوراق عرفية:

نصت المادة (١٢) على التزام المدين بأن يحجز من المبالغ التى يلتزم بأدائها نسبة تعادل ٣٢% من إجمالى العوائد المذكورة، وحددت المادة (٦) من اللائحة التنفيذية بأن التوريد يتم للمأمورية المختصة التى يتبعها الدائن مصحوباً بإقرار على النموذج (٩٩ ضريبة موحدة) أو أية ورقة متضمنة بياناته، وذلك خلال خمسة عشر يوماً التالية لقيام المدين بتسديد المبالغ كلها أو بعضها أو أصل الدين.

كما ألزم البند الأول من المادة (٦) السابقة، الدائن بأن يقدم بدوره إلى المأمورية المختصة التى يتبعها إقراراً على النموذج (٩) ضريبة موحدة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تسلمه العائد.

سابعاً: التزامات المدين بالنسبة للعوائد المستحقة للأفراد المقيمين فى الخارج والشركات الأجنبية:

نصت الفقرة الأولى من المادة (١٣) من القانون على إلزام المدين بحجز نسبة تعادل ٣٢% من إجمالى العوائد وتوريدها إلى المأمورية المختصة فى المواعيد وطبقاً للأوضاع المبينة فى المادة السابقة، وذلك إذا كان الدائن من الأفراد المقيمين فى الخارج، أو كان الدين لشركة أجنبية مركزها فى الخارج، وليس لديها فرع فى مصر مهما كان نوع السند المثبت للدين.

وقضى البند ثانياً من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية بأن التوريد يتم فى هذه الحالة إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها المدين خلال الخمسة عشر يوماً التالية لقيامه بتسديد العوائد كلها أو بعضها أو بتسديد أصل الدين على أن يكون التوريد مصحوباً بإقرار منه على النموذج رقم (٩) ضريبة موحدة أو أية ضريبة متضمنة كافة بيانات هذا النموذج.

ثامناً: التزامات الطرف الثانى المقيم فى مصر بالنسبة للعوائد المستحقة للأفراد المقيمين بالخارج والشركات الأجنبية:

نصت الفقرة الثانية من المادة (١٣) من القانون على أنه: "ومع مراعاة ما هو مقرر من إلزام أحد الطرفين بحجز المبالغ المشار إليها فى المواد السابقة وتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع الفوائد إقراراً مبيناً به كل التفاصيل الخاصة بتلك العوائد طبقاً للأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية. فإذا لم يقدم هذا الإقرار بقى مسئولاً قبل مصلحة الضرائب عن الوفاء بقيمة المبالغ التى كان يتعين حجزها وتوريدها".

ونصت المادة (٧) من اللائحة التنفيذية في فقرتها الأولى على تقديم الإقرار السابق الإشارة إليه على النموذج رقم (٩) ضريبة موحدة أو أية ورقة متضمنة كافة البيانات الواردة به.

تاسعاً: التزامات من يؤول أو ينتقل إليه دين ذو عائد:

ألزمت المادة (١٤) من القانون كل من يؤول أو ينتقل إليه دين ذو عائد مهما تكن الطريقة التى آل أو انتقل بها الدين بأن يتحقق من تنفيذ الأحكام المشار إليها فى المواد السابقة سواء من جانب المدين أو الدائن، وإلا كان مسئولاً عن المبالغ التى لم يتم حجزها وتوريدها فى المواعيد المقررة، وذلك دون الإخلال بما هو مقرر من جزاءات أخرى.

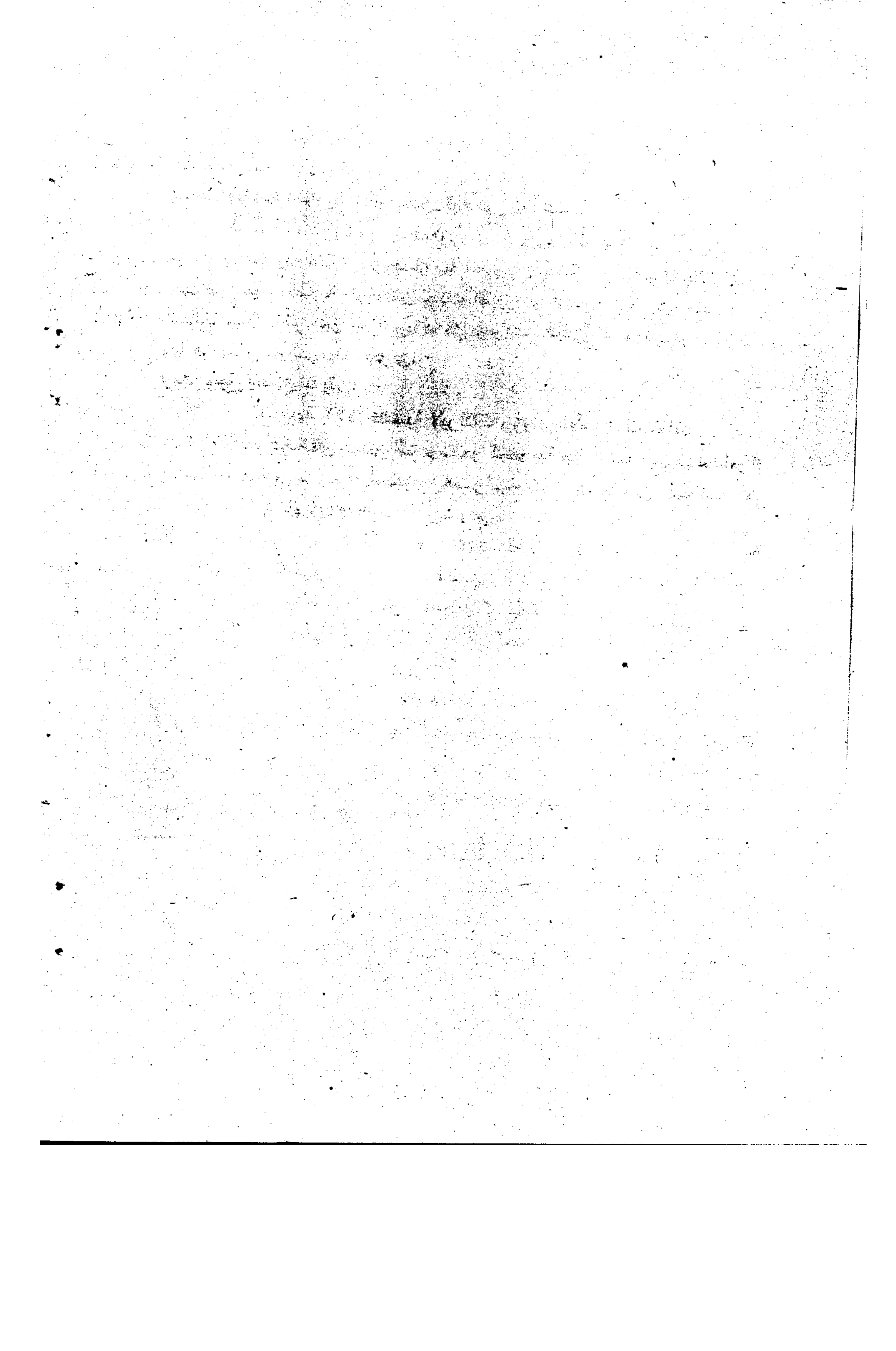
ومما سبق يتضح ما يلى:

- أن سعر الضريبة ٣٢% بالنسبة لإيرادات رؤوس الأموال المنقولة.
- أنه كقاعدة عامة فإن المدين يلتزم بحجز الضريبة من المنبع قبل سداد العوائد للدائن، ويقوم بتوريدها لمصلحة الضرائب، فيما عدا بعض الحالات التى يكون فيها الدائن هو الملتزم بالتوريد وهى:

(أ) حالة الحصول على أى من إيرادات القيم المنقولة الأجنبية الخاضعة للضريبة والمنصوص عليها فى البندين ٣، ٤ من المادة (٦) من القانون.

(ب) عوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين فى مصر وتكون ثابتة بأوراق بعقود رسمية محررة فى مصر أو محررة فى الخارج ومشمولة بالصيغة التنفيذية فى مصر.

- الالتزام بالضريبة يقع على عاتق الدائن ولا يجوز الاتفاق على خلاف ذلك، وبالتالى لا يعتد بأى اتفاق بين الدائن والمدين بنقل عبء الضريبة إلى هذا الأخير.
- إنه على من ينتقل إليه دين ذو عائد أن يتحقق من أداء الضريبة المستحقة على هذه العوائد وإلا كان مسئولاً عنها.
- يتم توريد الضريبة لمأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى سددت فيه الإيرادات الخاضعة لها.
- اعتبار ما سدد من المبالغ المحجوزة سداداً نهائياً للضريبة، وبالتالى لا يلتزم الممول بالإقرار عن إيرادات رؤوس الأموال المنقولة التى يحصل عليها طبقاً لنص المادة (١) من القانون.



المبحث الرابع
بعض أحكام محكمة النقض المتعلق بالمنازعات
الضريبية الخاصة بإيرادات رؤوس الأموال المنقولة

كان القضاء المصرى دائماً - ولايزال - وسوف يبقى بإذن الله - ذلك الحصن المنيع الذى يحتمى به المصريون جميعاً من قسوة التشريع أو من العسف فى تنفيذه أو الخطأ فى تفسيره أو التجاوز فى تطبيقه، وكان قضاؤنا المصرى دائماً عند حسن الظن به، فلم يخيب أبداً أمل من لجأ إليه، ولم يُظلم قيد أنملة من وقف ببابه.

وتعتبر أحكام محكمة النقض فيما يتعلق بالمسائل الضريبية ومنازعاتها، قواعد حاكمة تم إرساؤها ويجب الرجوع إليها والاستهداء بهديها عندما يحتدم الخلاف باعتبارها الحجة الدامغة والسند المؤيد فى مواجهة التطبيق المخالف.

ولذلك نعتقد أن وضع هذه الأحكام - أو بعضها - تحت نظر القارئ قد يكون أمراً مفيداً لاكتمال الفهم وعمق الاستيعاب لنصوص التشريع الضريبى وتطبيقاته.

أحكام محكمة النقض الصادرة فى إيرادات رؤوس الأموال المنقولة

١- تسرى ضريبة إيرادات القيم المنقولة على الفوائد التى تدفعها شركات المساهمة وشركات التوصية ولو لم تكن متعلقة بسلفة أو بقرض بالمعنى القانونى بل كانت ناشئة عن فتح اعتماد أو حساب جارى. المادتان - ١ و ١٥ من ق رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م. « حكم النقض فى ٢٠ يناير ١٩٥٥ س ٦ رقم ٦٧ ، الطعن رقم ٥٥٥ لسنة ٣٥ فى ١٩٧٣/٦/٢٠».

٢- شركات المساهمة - إضافة الاحتياطى إلى رأس المال فى شركة من هذه الشركات وتوزيع أسهم مجانية على المساهمين القدامى. استحقاق الضريبة فى هذه الحالة - القانونان رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ - ١٤٦ لسنة ١٩٥٠. « محكمة النقض ٣ يناير سنة ١٩٥٧ س ٨ رقم ٣٤ ، طعن ١١٧ لسنة ٢٣».

٣- الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات «الإعفاءات منها». سريان الضريبة على الفوائد الناتجة من «التأمينات» حتى ولو كانت متصلة

بمباشرة المهنة م ٢/١٥ من ق١٤ لسنة ١٩٣٩ . «محكمة النقض ٩ مارس سنة ١٩٦١ س ١٢ رقم ٣٠٢ ، طعن رقم ٥٩٠ لسنة ٢٥».

٤- فائض التصفية الذى يحصل عليه الشريك الموصى فى شركة التوصية بالأسهم يخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة ، وبالتالى للضريبة العامة على الإيراد. «محكمة النقض ٦ يونية سنة ١٩٦٢ س ١٣ رقم ١١٣ ، الطعن رقم ١٠٣ لسنة ٢٨» .

٥- الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ... لا ولاية للجان الطعن بشأن ضريبة القيم المنقولة ، وإنما تختص المحاكم بكافة المنازعات المتعلقة بها . « طعن رقم ٤٩٧ لسنة ٤٧ فى ١٩٨١/١/١٢».

٦- «وعاء الضريبة » ما تتقاضاه الهيئات العامة من نصيب فى أرباح شركات الامتياز مقابل منحها التزام استغلال أحد المرافق العامة خضوعه للضريبة على القيم المنقولة . مثال . «محكمة النقض ٢٣ ديسمبر سنة ١٩٦٤ س ١٥ رقم ١٧٣ ، الطعن رقم ٢٦١ سنة ٢٩».

٧- «وعاء الضريبة» . بدل التمثيل لأعضا ، جا س إدارة الشركات. عدم خضوعه للضريبة على القيم المنقولة . «نقض . يونية ١٩٦٥ س ١٦ رقم ١١٢ ، الطعن رقم ٢٠١ لسنة ٣٠ق».

٨- «وعاء الضريبة» . ما يتقاضاه أعضاء مجالس إدارة الشركات من مبالغ نظير أعمال وخدمات خضوعه للضريبة على القيم المنقولة . «نقض رقم ٣٤٦ لسنة ٣٤ ، ٧٢/٥/١٠ س ٢٣ رقم ٨٣٢ ، نقض لسنة ٢٠ ، ٦٥/٦/٩ س ١٦ ص ٧٠٧».

٩- «وعاء الضريبة» فوائد القروض والسلفيات التى يعقدها المركز الرئيسى للشركات الأجنبية التى تعمل فى مصر وفى الخارج ما يتحمل به فروع الشركة فى فروع الشركة فى مصر ، خضوعه للضريبة على القيم المنقولة .. «نقض ٣٠ يونية سنة ١٩٦٥ ، الطعن رقم ٢٣ لسنة ٣٠ فى ١٩٦٥/٦/٣٠».

١٠- «وعاء الضريبة» الشركات الأجنبية التى تعمل فى مصر ، وفى غيرها ولاتضع عن نشاطها فى مصر ميزانية مستقلة نصيب فروع مصر من

استثماراتها العالمية ، خضوعه للضريبة على إيراد رؤوس الأموال المنقولة .. «نقض ٣٠ يونية ١٩٦٥ ، الطعن رقم ٣٥٧ سنة ٢٦ ق فى ١٩٦٥/٦/٣٠».

١١- الضريبة على القيم المنقولة ، «وعاء الضريبة» ما يؤخذ من أرباح الشركة لمصلحة صاحب النصيب. توزيع للربح. خضوعه للضريبة على القيم المنقولة. الأجر . تكليف على الربح . خضوعه للضريبة على كسب العمل.. «نقض ٤ يناير سنة ١٩٦٧ س ١٨ رقم ٢٩ ، الطعن رقم ٤٩ لسنة ٣١ق».

١٢- المبالغ التى يتقاضاها أعضاء مجالس إدارة الشركات نظير خدمات يؤدونها للشركة لمهندس مستشار أو محامى مستشار أو محاسبة أو خبير فنى. خضوعها للضريبة على القيم المنقولة .. «نقض ١٠ مايو سنة ١٩٧٢ س ٢٣ رقم ٨٣٢ الطعن رقم ٣٤٦ لسنة ٣٤ فى ٦٥/٦/٩ السنة القضائية ٣٠، ٢٠١ لسنة ٣٠ » .

١٣- «الضريبة الإضافية شركات الضريبة الإضافية بالقانون ٩٩ لسنة ١٩٥٨، وعائها . ما يتقاضاها عضو مجلس الإدارة فى الشركة المساهمة التى يعمل عضواً فيها . المبالغ التى يحصل عليها هذا الممول من شركة أخرى ليس عضواً بمجلس إدارتها ... لايخضع لهذه الضريبة .. «نقض ٢٧ ديسمبر ١٩٧٢ س ٢٣ رقم ١٤٧١ طعن رقم ٩٩ لسنة ٣٥».

١٤- الضريبة على الفوائد الديون والودائع والتأمينات عدم جواز الجمع بينهما متى كان المكلف شخصاً واحد يفضل التفرقة بينهما . « نقض ٢٠ يونية سنة ١٩٧٣ ، طعن رقم ٥٥٥ لسنة ٣٥ ق س ٢٤ ، ص ٩٤٦».

١٥- تحصيل الشركة لفوائد سندات القرض الوطنى وقرض الطعن . المعفاة من الضرائب وإعادة توزيعها حكماً على المساهمين فى صورة ناتج لأسهم الشركة ، يؤدى إلى خضوعها للضريبة .. «نقض ٧ نوفمبر سنة ١٩٧٣ ، ١٠٥٤ ، طعن رقم ١١٩ لسنة ٣٦ والطعن رقم ٣٠٢ لسنة ٣٠ ق فى ٢/٣/ ١٩٦٦ ، س ١٧ ، ص ١٩٠».

١٦- «التوصية البسيطة» الأرباح التى تنتجها حصص الشركات والتوصية فى

شركة التوصية البسيطة . خضوعها للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . عدم سريان قاعدة الربط الحكمى على تلك الأرباح وجوب فحص أرباح الشركة سنوياً لتحديد أرباح الشركاء التوصية فيها.. «نقض ٣ يونية ١٩٧٦ س ٢٧ رقم ١٢٧٦ ، الطعن رقم ٣٣٢ سنة ٤٢ ، والطعن رقم ٥٢٤ سنة ٥١ فى ١٩٨٦/٤/٢٨».

١٧- الموظف الذى يجمع بين وظيفته بالشركة وعضوية مجلس إدارتها يخضع مرتبه للضريبة على المرتبات وما فى حكمها . أما ما يمنح له فوق ذلك مقابل حضور الجلسات من المكافآت أو الأتعاب الأخرى فيخضع لضريبة القيم المنقولة .. «نقض ١١ ديسمبر سنة ١٩٧٩ س ٣٠ ص ٢٣٦ رقم ٨٥ لسنة ٤٨ ، والطعن رقم ٢٢٠ لسنة ٢٨ فى ١٩٦٣/٣/٢٧ س ١٤ ، ص ٦٢».

١٨- ما يتقاضاه أعضاء مجلس إدارة الشركات من عمولات ومكافآت بدل حضور جلسات يخضع لضريبة القيم المنقولة . ولامحل للتفرقة بين الأعضاء الموظفين والعمال وبين الأعضاء من غيرهم . «نقض ١١ ديسمبر لسنة ١٩٧٩ س ٣٠ ع ٣ ، ص ٢٢٦ رقم ٨٥ لسنة ٤٣».

١٩- ما يحصل عليه عضو مجلس إدارة الشركة الموظف بها من الأرباح المخصصة للتوزيع على الموظفين والعمال يخضع لضريبة المرتبات دون ضريبة القيم المنقولة . «نقض ١١ ديسمبر سنة ١٩٧٩ س ٣٠ ع ٣ ص ٢٣٦ طعن رقم ٨٥ لسنة ٤٨».

٢٠- خضوع كافة أنواع الفوائد سواء كانت تعويضية أو فوائد تأخيرية م ١٥ ق ١٤ سنة ١٩٣٦ المعدل بالقانون ٣٩ لسنة ١٩٤١ بشأن الضريبة على الديون والودائع والتأمينات .. «نقض ٢٤ مايو سنة ١٩٨٢ ، س ٣٣ رقم ١٠٤ ، ص ٥٧٦».

٢١- بالنسبة إلى الإعفاءات المنصوص عليها فى المادة السادسة من ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ شرطة . كون الشركة الأصلية شركة مساهمة مصرية وقت تأسيس الشركة الفرعية وبقاؤها على جنسيتها المصرية وبقاء الأسهم والحصص مقيدة بأسمها . عدم انصراف أثر الإعفاء إلى الأسهم والحصص المقيدة

وقت تأسيس الشركة الفرعية بأسم شركة أجنبية ولو تحولت إلى شركة مصرية. «الطعن رقم ٨ لسنة ٣ ق في ٧١/١/٢٠ س ٢٢ ص ٨١ ، طعن رقم ١١٠ لسنة ٢٢ في ٥٥/٦/٢٣ س ٦ ص ١٢٨٨».

٢٢- المادة الثالثة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التي نصت على أن الشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر يكون حكمها فيما يتعلق بتطبيق الضريبة عليها حكم الشركات المصرية وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - لم توضع أصلاً تقرير مبدأ المساواة في الإعفاء من الضريبة المنصوص عليه بالمادة السادسة من ذلك القانون ، وإنما وضعت لتقرير مبدأ عام وهو إعمال سيادة الدولة في فرض الضريبة على الشركات الأجنبية التي تعمل في مصر ، ومن ثم فلا وجه للتحدى بما نصت عليه تلك المادة للتسوية في الإعفاء بين الشركات المصرية .. «نقض ٢٠ يناير سنة ١٩٧١ ص ٢٢ رقم ٨١) الطعن رقم ٨ لسنة ٢٣ والطعن رقم ١١٠ لسنة ٢٢ ب في ٦/٢٣/ ١٩٥٥ س٦ ص ١٢٨٨».

٢٣- الإئتمان لايقصر على النشاط الاقتصادي داخل الدولة بل يجاوزه إلى المعاملات الدولية . إذ يلجأ إليه كوسيلة لتحويل التجارة الخارجية. ومن قبيل ذلك منح المصدر الأجنبي للمستورد المصرى أئتماناً يمكنه من شراء المنتجات الأجنبية على أن يسدد المستورد المصرى ثمن ما اشتراه على أقساط أو آجال معينة . وهذه العملية وأن تكن وفقاً للقانون المدنى تعتبر تأجيلاً لباقى الثمن. إلا أنها وفقاً للقانون التجارى تعتبر بمثابة تسهيل ائتمانى وتخضع الفوائد المستحقة عنه للضريبة على إيرادات القيم المنقولة أو للضريبة على فوائد الديون تبعاً لشخصية المدين .. « نقض ٢٠ يونية سنة ١٩٧٣ س ٢٤ رقم ٩٤٦ ، طعن رقم ٥٥٥ لسنة ٣٥».

٢٤- الضريبة المقررة على فوائد الدين . الفرق بينها وبين الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية . مناط استحقاق الضريبة الأولى هو الوفاء فعلاً على أى صورة لامجرد استحقاقها. مناط وجوب الضريبة الثانية هو مجرد ظهور الربح سواء تم قبضه أو لم يتم. «نقض ٢٨ أبريل سنة ١٩٥٥ س ٦ رقم ١٠٥٤ ، الطعن رقم ٢٢٤ لسنة ٢٢ق».

٢٥- ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . الضريبة على فوائد الديون . الواقعة المنشأة للضريبة . وعاء الضريبة - فرق ق ١٤ سنة ١٩٣٩ بين الضريبة المستحقة على فوائد الديون وبين الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من ناحية الواقعة المنشأة لكل منها . فجعل المناط في الضريبة الأولى الوفاء بهذه الفوائد مهما كانت الصورة التي يتم بها هذا الوفاء. أما ضريبة الأرباح التجارية فقد جعل المشرع استحقاقها منوطاً بنتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي تباشرها الشركة أو المنشأة «نقض ١٣ يونية ١٩٦٢ س ١٣ رقم ١١٨) ، الطعن رقم ٢٢٤ لسنة ٢٢ في ١٩٥٥/٤/٢٨ س٤ ، ص ١٠٥٤».

٢٦- الضريبة على فوائد الديون ، استخلاص الحكم السائغ أن المبالغ التي ساهم بها بنك في صندوق تعاون موظفيه والفوائد المستحقة عن مجموع المبالغ المودعة به تخرج عن ملكية البنك وتصبح ملكاً للموظفين الذين لهم حسابات خاصة في صافي رصيد هذا الصندوق وأن البنك يستثمر هذه الأموال لحسابه . توافر وجود طر[illegible] وهم مجموع الموظفين المشتركين في الصندوق ومدين وهو البنك . [illegible] القانون لإخضاع فوائد الديون للضريبة واستحقاق هذه الضريبة على المجموع الكلي للفوائد مهما تكن الصورة التي يتم بها الوفاء م ١٨/١٥ من ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ . اعتبار الواقعة المنشأة للضريبة في صورة هذا النزاع هي قيد الفوائد المدفوعة من البنك والمقيدة في ميزانيته السنوية .. «نقض ٣١ ديسمبر لسنة ١٩٥٩ س ١٠ رقم ٨٥٨) ، (طعن رقم ٩٤ لسنة ٢٥ ق) ، والطعن رقم ١٥٣ لسنة ٢٨ في ١٩٦٣/١٢/١٣ ، س ١٤ ص ٢٢٣».

٢٧- يشترط لخضوع ناتج السندات والقروض للضريبة على القيم المنقولة توزيع الفائدة بوضعها تحت تصرف الممول .. «نقض ٢٥ ديسمبر لسنة ١٩٧٥ ، س ٢٦) ، الطعن رقم ٦١٦ سنة ٤٠ ، ص ١٢٩٧».

٢٨- الضريبة على فوائد الديون ، «الواقعة المنشأة للضريبة» . استحقاق الضريبة على فوائد الديون . مناطه أن يتم الوفاء بهذه الفوائد مهما تكن الصورة التي يتم بها هذا الوفاء م ١٨ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ .. «نقض ١٦

مايو سنة ١٩٨٣ ، س ٢٤) ، طعن رقم ١٠١ لسنة ٤٢ والطعن رقم ٧٠٥ لسنة ٤٢ جلسة ١٩٨٤/١١/٥ ، والطعن رقم ٣ لسنة ٢٨ جلسة ٨ فى ١٣/ ١٩٦٢/٦ ، س ١٣ ، ص ٧٨٨».

٢٩- استثمار صاحب مهنة خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية بعض رأسمالها فى أعمال التسليف دون ما ضرورة تستحق الضريبة على الفوائد المتحصلة من تلك الأعمال .. «طعن رقم ١٤٠ لسنة ٢٣ جلسة ١٢/٦/ ١٩٥٦، س ٧ ، ص ٩٤١».

٣٠- المعول عليه فى خصوص مواد الضريبة المستحقة على فوائد الديون هو ثبوت استقلال الذمة المالية للصندوق وتوافر الدليل على طرفيه دائن ومدين .. «نقض ١٩٥٩/١٢/٣١ ، س ١٠ رقم ٧٥٧».

٣١- ضريبة القيم المنقولة المستحقة على حصص التوصية تربط باسم الشركة التى تلتزم بحجزها وتوريدها لمصلحة الضرائب .. «طعن رقم ٥٢٤ لسنة ٥١ ق جلسة ١٩٨٦/٤/٢٨».

الفصل الثالث
الضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى

مقدمة:

إذا كانت الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة تتعلق بالعوائد والإيرادات التى يدرها استثمار المال المنقول بمفرده، فإن الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى تتعلق بالإيرادات التى تنتج من إشتراك العمل مع رأس المال معاً، وذلك بالإضافة إلى شروط أخرى مثل احتراف الممول، واستقلاله كما سنرى حالاً.

ورغم ذلك فقد أدخل المشرع بعض الأنشطة والتصرفات فى إطار هذه الضريبة على الرغم من عدم إكتمال الخصائص والإشتراطات السابق الإشارة إليها، وذلك رغبة منه فى غلق باب التهرب من أداء واجب الضريبة أما أى نشاط عن طريق الإحتجاج فى مواجهته بعدم وجود نص فى القانون، خاصة وأن من المعروف أنه لا ضريبة إلا بقانون.

وقد تناول القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ هذه الضريبة فى المواد من (١٥) حتى (٤٨)، وهو ما سنعرض له بالتفصيل خلال هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأولى: الإيرادات الخاضعة للضريبة.

المبحث الثانى: تحديد وعاء الضريبة.

المبحث الثالث : بعض المشاكل المتعلقة بالضريبة.

المبحث الرابع : الإعفاء من الضريبة.

المبحث الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى

لكى يتم إخضاع الإيرادات الناتجة من النشاط التجارى والصناعى للضريبة، فإنه يجب توافر شروط محددة أهمها:-

(١) احتراف النشاط الخاضع للضريبة.

(٢) اشتغال الممول لحساب نفسه.

(٣) توافر نية الربح.

(٤) تحقق الربح فى مصر.

* فلا يكفى لسريان الضريبة مجرد تحقق الربح من النشاط، بل يجب بالإضافة إلى ذلك توافر شرط الاحتراف أى مباشرة النشاط بصفة مستمرة ومضطردة، وعلى وجه الاعتياد والتكرار، بحيث يكون هذا النشاط هو مصدر رزق الممول ووسيلة عيشه.

ورغم ذلك فقد خرج المشرع الضريبى فى بعض الحالات عن توافر شرط الاحتراف وأخضع بعض الأنشطة للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى استثناءاً من شرط الاحتراف، ومن ذلك أخضاعه للعمليات التجارية أو الصناعية حتى ولو تمثلت فى صفقة واحدة أو عملية واحدة، فقد جاء نص المادة (١٥) من القانون مقرراً سريان الضريبة "على صافى الأرباح التى تحقق خلال السنة من أى نشاط تجارى أو صناعى، ولو أقتصر على صفقة واحدة".

ومن ذلك أيضاً قيام المشرع بإخضاع العمولة والمسمرة العارضة للضريبة، وذلك على اعتبار أن السمسرة تعتبر عملاً تجاياً حتى ولو تمت لمرة واحدة، وحتى ولو كان من حصل عليها ليس تاجراً (م١٨).

* كما أنه يشترط استقلال الممول فى عمله التجارى أو الصناعى أى أن يكون فى عمله غير تابع لأحد غير نفسه بحيث يكون مستهدفاً لمصلحة ومتحملاً مسئولية عمله، وغير خاضع لرقابة أحد أو إشرافه، ودون تبعية لهذا الغير، وإلا كان أجيراً، ومن ثم يخضع لضريبة المرتبات وما فى حكمها وليس للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى.

* كما يجب توافر نية الربح لدى الممول، أى أن يكون هدفه من ممارسة هذا النشاط التجارى أو الصناعى هو تحقيق الربح، وبالتالى لا يخضع لهذه الضريبة المؤسسات والهيئات والجمعيات غير الهادفة للربح مثل صناديق التأمين الخاصة والجمعيات الخيرية وغيرها.

* كما أن المشرع فى هذه الضريبة، قد أخذ بمبدأ إقليمية الضريبة، أى أن هذه الضريبة تصيب المنشأة التجارية - أو الصناعية التى تحقق ربحاً فى مصر أياً كانت شخصية مالكيها أو جنسياتهم أو موقع إقامتهم، فقد نصت المادة (١٦) من القانون على أن: "تسرى الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر، متى كانت متخذة شكل منشأة فردية، وكذلك أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصى فى شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة، والشريك فى شركات الواقع، وتخضع للضريبة أرباح المنشأة المشتغلة فى مصر الناتجة من مباشرة نشاط فى الخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة". ويعنى ذلك أن الضريبة تسرى على ما يلى:

* كل شركة تشتغل فى مصر أياً كانت جنسيتها أو موطن صاحبها.

* ما تحققه هذه المنشأة من أرباح عن عملياتها فى الخارج، ما لم تكن هذه العمليات الخارجية تقوم بها منشأة مستقلة. ومعنى ذلك أن الضريبة لا تسرى على أرباح المنشأة الموجودة خارج مصر حتى ولو كانت مملوكة لمصرى أو أجنبى مقيم فى مصر إقامة دائمة، إذا كانت هذه المنشأة مستقلة بمعنى أنها ليست مجرد فرع للمنشأة الموجود فى مصر.

وبهذا فقد أخذ المشرع بمعيارى التبعية الاقتصادية والتبعية الاجتماعية بالنسبة لإيرادات النشاط التجارى والصناعى الخاضعة للضريبة، فقد أخضع أرباح المنشأة المشتغلة فى مصر سواء كانت منشأة مصرية أو أجنبية طالما أن هذه الأرباح ناتجة عن عمل تمت مباشرته فى مصر، كما أخضع للضريبة أرباح المنشآت المشتغلة فى مصر والناتجة عن مباشرة نشاط فى الخارج طالما أنها لم تتخذ شكل منشأة مستقلة. ولما كان التشريع الضريبى المصرى لا يستلزم لكى تسرى الضريبة إلى إيرادات الأنشطة التجارية والصناعية أن يكون المزاول لهذه الأنشطة تاجراً بالمعنى القانونى للكلمة، كما لا يستلزم أن تكون الأعمال التى يقوم بها أعمالاً تجارية، فقد قنن المشرع الأحكام الخاصة بهذه الإيرادات، بحيث تتضمن بعض إيرادات الأعمال المدنية بطبيعتها، كما سنرى فيما بعد.

هذا وقد تناول المشرع الإيرادات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى المواد من (١٥) إلى (٢٥) ونتناولها بالشرح وببعض الإيضاح والتفصيل فيما يلى:

(١) أرباح المنشآت التجارية والصناعية:

تنص المادة (١٥) على أن الضريبة "تسرى على صافى أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية أو الصناعية، ومن بينها منشآت المناجم والمحاجر والبترول وغيرها، أو المتعلقة بالحرف بغير استثناء إلا ما ينص عليه القانون".

وقد نصت المادة الثانية من القانون التجارى على المقصود بالأعمال التجارية كما يلى:

(أ) كل شراء غلال أو غيره من أنواع المأكولات أو البضائع لأجل بيعها بهيئتها أو بعد تهيئتها بهيئة أخرى أو لأجل تأجيرها للاستعمال.

(ب) كل مقاولة أو عمل متعلق بالوكالة بالعمولة أو النقل براً أو بحراً.

(ج) كل تعهد بتوريد أشياء وكل ما يتعلق بالمحلات والمكاتب التجارية وغيرها من المحلات المعدة للبيع بالمزادات.

(د) كل ما يتعلق بالكمبيالات أو الصرافة أو السمسرة.

(هـ) جميع العقود والتعهدات الحاصلة بين التجار والسماسرة والصيارف ما لم تكن العقود والتعهدات مدنية.

(ز) جميع المقاولات المتعلقة بإنشاء مبان.

(ح) كل عمل متعلق بإنشاء السفن أو شرائها أو بيعها وجميع الوسائل البحرية المتعلقة بالتجارة.

(ط) كل بيع أو شراء مهمات أو أدوات أو ذخائر للسفن، وكل استئجار أو تأجير للسفن بالنولون وكل اقتراض أو استقراض بحرى، وكل عقد تأمين من الأخطار، وجميع العقود الأخرى المتعلقة بالتجارة.

مع ملاحظة أن هذه المادة لم تورد هذه الأعمال التجارية على سبيل الحصر، بل هى فقط مجرد أمثلة، أما فيما يتعلق بالأعمال الصناعية الخاضعة للضريبة فهي طبقاً لعموم النص تشمل جميع الصناعات سواء الصناعات التحويلية مثل الصناعات الكيمائية والدوائية والغذائية والسيارات، أو الصناعات الاستخراجية التى نص عليها صراحة مثل أعمال المحاجر والمناجم واستخراج البترول.

(٢) أرباح أصحاب المهن والمنشآت المتعلقة بالحرف:

الحرفى هو الشخص الذى يزاول العمل بصفة مستقلة ولحساب نفسه، ويكون عمله فى الغالب يدوياً، وأن اعتمد فى ذلك على بعض العدد والأدوات البسيطة مثل السباك والنجار والميكانيكى والحلاقوقد أشارت المادة (١٥) من

القانونإلى خضوع هذه المهن لهذه الضريبة بقولها "تسرى الضريبة على صافى أرباح أصحاب المهن والمنشآت ... إلخ".

(٣) أرباح النشاط التجارى أو الصناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة:

نصت الفقرة الثانية من المادة (١٥) على سريان الضريبة على صافى الأرباح التى تتحقق خلال السنة من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية القواعد التنظيمية لما يعتبر صفقة واحدة فى تطبيق أحكام هذه المادة".

وقد أخضع المشرع الأرباح التى تتحقق من النشاط التجارى أو الصناعى ولو كان صفقة واحدة لما لوحظ من أن هناك بعض الأشخاص الذين يقومون مثلاً باستيراد بعض الأصناف ويحققون من ورائها أرباحاً طائلة ولا تتكرر هذه العملية، ولم تكن هذه الأرباح تخضع للضريبة، بينما يخضع للضريبة أرباح من يحترف نشاطاً متكرراً خلال السنة رغم أنه قد لا يحقق نفس حجم الأرباح التى قد تتحقق فى صفقة واحدة.

ويمكن القول بأن الأرباح التى تخضع للضريبة فى حكم هذه المادة يحب أن تتسم بعدة خصائص:

(أ) لابد وأن تكون الصفقة تتعلق بنشاط تجارى أو صناعى.

(ب) أن ما يخضع للضريبة هو صافى ربح الصفقة.

(ج) أن تتم المحاسبة عنها على أساس سنوية الضريبة. ويرتبط من قام بها بموعد تقديم الإقرار ويخضع لنفس سعر الضريبة.

وقد حددت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية على أن المقصود بالصفقة الواحدة فى حكم المادة (١٥) من القانون هى كل عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصى وبشرط:

(أ) أن تكون العملية ناتجة عن نشاط تجارى أو صناعى.

(ب) أن يزيد ثمن شرائها أو بيعها على عشرين ألف جنيه أو يزيد إجمالى الربح المحقق عنها على أربعة آلاف جنيه.

(٤) الأرباح التى يحققها السماسرة والوكلاء بالعمولة:

تنص المادة (١٧) على أن "تسرى الضريبة على الأرباح التى تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التى يقوم بها السماسرة والوكلاء بالعمولة، وبصفة عامة كل ربح يحققه أى شخص أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة".

وينصرف مفهوم الوساطة فى هذا النص إلى ما من شأنه التقريب بين طرفى العملية أى بين البائع والمشترى أو بين المستأجر والمؤجر. كما تقتصر أعمال الوساطة الخاضعة للضريبة على عمليات الشراء والبيع والتأجير دون غيرها من العمليات والعقود، على أن يمارس الوسيط هذا العمل بصفة مستقلة ويكون له سجل تجارى ومكان معروف. مع العلم بأن تعليمات مصلحة الضرائب تقضى بإخضاع عمليات بيع طوابع البريد وطوابع وأوراق الدمغة بأنواعها للضريبة على أساس أنها تدخل ضمن أعمال الوساطة.

ويلاحظ أن الضريبة لا تسرى على مبالغ الإكراميات لاختلاف خصائصها وطبيعتها عن خصائص وطبيعة السمسرة أو العمولة.

(٥) العمولة والسمسرة العارضة والمبالغ التى تدفع نظير الحقوق المختلفة:

تنص المادة (١٨) فى فقرتها الأولى والثانية على أن: "تسرى الضريبة على كل مبلغ يدفع لأى شخص طبيعى أو شركة أشخاص على سبيل العمولة أو السمسرة غير المتعلقة بمباشرة مهنته، أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل حقوق معرفة أو استغلال أو أداء على اختلاف أنواعها وصورها، وذلك بغير أى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية وبذات السعر المقرر فى المادة (٩٠) من هذا القانون. ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة أو اية مبالغ أخرى تدفع مقابل الحقوق المنصوص عليها فى الفقرة السابقة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لدفع العمولة أو السمسرة أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل الحقوق المنصوص عليها فى الفقرة السابقة طبقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية.

ومن هذا النص يتضح أن مفهوم العمولة أو السمسرة العارضة ينصرف إلى مالا يتصل بمهنة من قام بها أو زاولها كما ينصرف إلى من يقوم بعمل من أعمال الوساطة والسمسرة دون أن يكون له مكتب أو محل معروف باسمه يزاول من خلاله مهنة السمسرة والوكالة.

وقد جاء فى المادة (٩) من اللائحة التنفيذية أمثلة متعددة على حقوق المعرفة أو الاستغلال أو الأداء منها: "المبالغ المدفوعة من أى نوع مقابل استعمال أو الحق فى استعمال حقوق النشر الخاصة بالأعمال الفنية أو الأدبية أو العملية بما فى ذلك الأفلام السينمائية أو الأفلام والأعمال المسجلة للإذاعة والتليفزيون أو أية براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم نموذج أو خطة أو

تركيبة أو أساليب سرية أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو غير ذلك من الأنواع والصور ...".

(٦) تأجير المحلات والآلات:

تنص الفقرة الأولى من المادة (١٩) من القانون على سريان الضريبة على "الأرباح الناتجة من تأجير محل تجارى أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية، كما تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية".

حيث تعتبر هذه المحلات والمنشآت مؤجرة لخدمة أغراض تجارية أو صناعية، وخرجت بذلك من نطاق الاستغلال العادى إلى نطاق المضاربة والربح.

وقد استكملت المادة (١٩) فى فقرتها الثانية القول بأنه "يصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافى أرباح الآلات التى تستخدم فى الزراعة فيما عدا الجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصان وماكينات الرى".

وقد ورد فى اللائحة التنفيذية للقانون فى المادة (٩ مكرراً) القول بأنه: "فى تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (١٩) من القانون تقتصر المحاسبة الضريبية على الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الزراعية من غير ماكينات الرى بما فيها الجرارات الزراعية التى تزيد قوتها على ٨٦ حصاناً، وكذلك الجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصان إذا تم تأجيرها لاستخدامها فى غير أغراض الزراعة، ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافى الأرباح المشار إليها فى الفقرة السابقة، وبذلك فإن الضريبة لا تسرى على كل من:

* ماكينات الرى بجميع أنواعها ومهما كانت قوتها بالحصان أو بغيره.
* الجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصان بشرط تأجيرها للاستخدام فى أغراض الزراعة.

(٧) الأرباح الرأسمالية:

تنص الفقرة الأول من المادة (٢٠) على أن الضريبة تسرى على: "الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت المنصوص عليها فى هذا الباب، وكذا الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول سواء أثناء حياة المنشأة أو

عند انقضائها". ومن هذا النص يتضح أن المقصود بالأرباح الرأسمالية تلك الأرباح التى تتحقق من:

* بيع أصل من الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت المنصوص عليها فى باب إيرادات النشاط التجارى والصناعى.

* التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من الأصول الرأسمالية سواء أثناء حياة المنشأة أو عند إنقضائها.

مثال:

تمتلك إحدى المنشآت آلة تم شراؤها منذ خمس سنوات بتكلفة إجمالية ١٠٠,٠٠٠ جنيه، ويبلغ معدل إهلاكها السنوى ١٠%، استغنت عنها المنشأة فقامت ببيعها بمبلغ ٦٠,٠٠٠.

فهل حققت ربحاً من ذلك، وما هو مبلغ الربح الرأسمالى إذا وجد؟

تكلفة الآلة وقت شرائها	١٠٠,٠٠٠
يخصم:مجمع إهلاك حتى تاريخ البيع(١٠٠,٠٠٠ × ١٠%)×٥	٥٠,٠٠٠
تكلفة الآلة الدفترية وقت البيع	٥٠,٠٠٠
سعر البيع	٦٠,٠٠٠
ربح رأسمالى يخضع للضريبة	١٠,٠٠٠

مثال آخر:

منشأة صناعية تمتلك مخزناً فى أحد الأحياء الشعبية، وقد تم إزالة هذا المخزن ضمن مجموعة من المنشآت لإقامة كوبرى علوى فى هذه المنطقة، وقد حصلت الشركة على تعويض من الدولة قدرة ٢٠٠,٠٠٠ جنيه علماً بأن تكلفة هذا المخزن وقت الإزالة كان ١٧٠,٠٠٠ جنيه.

من الواضح هنا أن الأرباح الرأسمالية فى هذا المثال تبلغ ٣٠,٠٠٠ جينه وتخضع للضريبة.

وبذلك فإن الربح الراسمالي يتمثل في الفرق بين ثمن بيع الأصل الثابت أو قيمة التعويض المحصل مقابله ، وبين صافي التكلفة الدفترية لهذا الأصل الثابت .

ولا يخفى على القارئ أن صافي التكلفة الدفترية لأي أصل ثابت تتمثل في الفرق بين تكلفة إقتناء هذا الأصل الثابت مطروحاً منها مجمع الإهلاك الخاص به حتى تاريخ التصرف أو الهلاك .

على أن المشرع رغبة منه فى تشجيع المنشآت المختلفة تجارية كانت أم صناعية على شراء أصول رأسمالية أخرى بدل المباعة أو الهالكة أو التى تم الاستيلاء عليها، سمح بإمكانية استنزال هذه الأرباح الرأسمالية السابق خضوعها

للضريبة، من أرباح السنة أو السنوات التالية للإستبدال، ويعنى ذلك ببساطة أنه يتم إعفاء هذه الأرباح الرأسمالية من الضريبة، إلا أن هذا الإعفاء يظل مؤجلاً أو مجمداً حتى يتم التأكد من تحقق الشروط التى وضعها المشرع بشراء أصول إنتاجية أخرى.

فقد جاءت الفقرة الثانية من المادة (٢٠) تنص على إنه: "إذا ما تم استخدام ثمن بيع هذه الأصول أو التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل فى شراء أصول رأسمالية إنتاجية خلال ذات السنة التى تم فيها البيع أو الحصول على التعويض، أو خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة، تستنزل هذه الأرباح من أرباح المهنة أو المنشأة عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أو الإستبدال، كل ذلك بشرط إمساك دفاتر منتظمة على النحو المحدد فى المادة (١٠٠) من هذا القانون دون الإخلال بأية مزايا أخرى منصوص عليها فيه".

ومن هذا النص يتضح أنه يتم رد الأرباح الرأسمالية التى سبق المحاسبة عنها ضريبياً بالشروط التالية:

(أ) أن يتم استخدام ثمن بيع الأصول أو التعويضات فى شراء أصول رأسمالية إنتاجية أخرى، وعلى الرغم من إن النص لم يشترط أن تكون هذه الأصول الرأسمالية مشتراة جديدة وليست مستعملة، فإنه يفهم من روح النص أن الهدف هو تشجيع المنشآت على تجديد وتحديث آلاتها وأصولها لزيادة الإنتاج كما ونوعاً.

(ب) أن يتم الشراء خلال ذات السنة التي تم فيها البيع أو الحصول على التعويض، أو خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة.

(ج) أن يكون الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة تتسم بالأمانة وإظهار الحقيقة والانتظام وفقاً لأصول المحاسبة السليمة وتراعى القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن كما أشارت إلى ذلك المادة (١٠٠) من القانون. ويقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات فى حالة عدم الاعتداد بالدفاتر.

وقد أشارت المادة (٢٠) فى نهاية الفقرة الثانية إلى أن ميزة رد الأرباح الرأسمالية لا يخل بأية مزايا أخرى منصوص عليها فى القانون، ولعلها تشيربذلك إلى ميزة خصم ٢٥% من تكلفة الأصول الإنتاجية المشتراة جديدة كاستهلاك إضافى طبقاً لحكم البند (٣) من المادة (٢٧) من القانون على أنه ليس كل ما هو ربح رأسمالى يخضع للضريبة، فقد ذكرت الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة (٢٠) أن ثمة أرباحاً رأسمالية لا يسرى عليها حكم هذه المادة

الخضوع للضريبة، وذلك بالقول: "ولا يسرى حكم هذه المادة على الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشآة الفردية، أو شركة الأشخاص عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام فى رأس مال شركة مساهمة، أو عند إندماجها فى شركة مساهمة، وذلك كله بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية أو صاحب المنشآة أو الشركاء بحسب الأحوال فى الأسهم المقابلة لأنصبتهم مدة خمس سنوات. كما لا يسرى حكم هذه المادة على الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشآة الفردية وشركة الأشخاص عند تحويلها إلى شركة من شركات المساهمة".

وبذلك يتضح أنه يستثنى من الخضوع للضريبة، ما يلى:

* الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام فى رأس مال شركة مساهمة. ذلك أن المشرع الضريبي يشجع الإسهام في رءوس أموال الشركات المساهمة أو الاندماج فيها باعتبارها أكبر شركات الأموال وعصب الحياة الإقتصادية المعاصرة
* الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشاة الفردية أو شركة الأشخاص عند تحويلها إلى شركة مساهمة على أنه يشترط فى الحالتين الأولى والثانية عدم تصرف مقدم الحصة العينية أو صاحب المنشأة أو الشركاء بحسب الأحوال فى الأسهم المقابلة لأنصبتهم لمدة خمس سنوات.

وقد ثار خلاف جدلى وفقهى حول مدى خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أو التنازل عن شقة مفروشة للضريبة. إلا أن إدارة الفتوى بمجلس الدولة أفادت فى هذا الشأن بما يلى[1]:

(١) في حالة بيع شقة سكنية مفروشة:

ذهبت إدارة الفتوى إلى أن المادة (١٩) من القانون قد قضت صراحة وبما لا يدع مجالاً لشك بإخضاع قيمة التصرف فى العقار أو الأرض أو الوحدات السكنية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بواقع ٥% من هذه القيمة[2]. والتصرف يشمل البيع وينصرف إليه، وحكم المادة (١٩) هو حكم

---

(١) راجع فى ذلك:

إدارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات، مجلس الدولة، كتاب رقم ١٨١٨ فى ١٩٨٩/١٢/٢٥ (ملف رقم ١٤ ٨٤٦/١/٤).

(٢) تم تعديل هذه النسبة لتصبح ٢,٥% فقط بالقانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦ كما سنرى فيما بعد.

خاص ببيع العقار أو جزء منه، ومن ثم فإنه لامجال لإعمال نص المادة (١٧) بإخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية [١]، وسواء اعتبر بيع الشقة من الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت، أم لم تعتبر كذلك وباعتبار أن النص الخاص يقيد العام، ولذلك فإن نص المادة (١٩) (أى المادة ٢٢ من القانون المعدل)، يعتبر حكماً خاصاً ينظم خضوع بيع الوحدات السكنية لهذه الضريبة.

(٢) فى حالة التنازل عن الشقة المفروشة إلى المالك أو الغير:

رأت إدارة الفتوى بمجلس الدولة أن حكم المادة (١٧) (أى المادة (٢٠) من القانون المعدل) يقتصر على خضوع الأرباح الناتجة عن بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت على النحو الوارد بها، فى حين أن المـــادة (٢٠) (أى المادة (٢٣) فى القانون بعد التعديل) قررت سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الناتجة من تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة أو وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط آخر يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية، وبالتالى فإن الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لتأجير الشقق المفروشة هى القيمة الإيجارية الناتجة عن هذا التأجير بإعتبار أنها تعبر عما حققه الممول من دخل نتيجة تأجيره للشقة المفروشة، وتكون هذه القيمة فى ذات الوقت هى الوعاء الضريبى الذى يتم محاسبة الممول وفقاً له، ومن ثم فلا مجال لإعمال حكم المادة [(١٧) - (٢٠)] فى هذا المجال على واقعتى الإنهاء والتنازل عن عقد إيجار الوحدة السكنية.

كما رأت لجنة الفتوى بمجلس الدولة أن نصوص القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد خلت من سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ومن نص يقرر خضوع واقعة انهاء الممول لعقد إيجار شقة مفروشة أو التنازل عن عقد إيجار إلى الغير (إيجار من الباطن) الذى يتم بموافقة المالك ومن ثم فإن هاتين الواقعتين لاتخضعان لهذه الضريبة استناداً إلى القاعدة الأصولية التى قررها الدستور والتى تقضى بأن فرض الضريبة يكون وفقاً لأحكام القانون.

---

[١] صدرت هذه الفتوى عام ١٩٨٩ قبل صدور القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ولذلك فأرقام المواد المذكورة فيها فى أرقام المواد فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل التعديل بالقـــانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣. فالمادة (١٧) فى القانون القديم هى المادة (٢٠) فى القانون بعـــد التعـــديل، والمادة (١٩) تعادل المادة (٢٢)، والمادة (٢٠) تعادل المادة (٢٣)، لذا لزم التنويه.

وبناءً على ما تقدم فقد انتهى رأى إدارة الفتوى بمجلس الدولة إلى عدم خضوع الأرباح الراسمالية الناتجة عن التنازل عن الشقة المفروشة إلى المالك أو إلى الغير للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

وقد افقت مصلحة الضرائب على هذه الفتوى، وأصدرت التعليمات التنفسيرية رقم (٢) فى ١٩٩٠/٣/١٥ بهذا المعنى.

ورغم إختلاف أرقام المواد فى القانون قبل تعديله عنها فى القانون بعد التعديل كما أشرنا، إلا أن الأحكام فى هذه المواد ظلت كما هى، وهو ما يعنى بالتالى استمرار العمل بفتوى مجلس الدولة، وبتعليمات مصلحة الضرائب فى هذا الصدد.

(٨) أرباح شراء أو تشييد العقار بقصد بيعها وتقسيم أراضى البناء والتصرف فيها:

تنص المادة (٢١) على أن الضريبة تسرى على: "الأرباح التى يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم على وجه الاعتياد بقصد بيعها، وعلى الأرباح الناتجة من عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها، ويحدد وزير المالية بالاتفاق مع وزير الإسكان القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافى هذه الأرباح، وفى هذه الأحوال تخصم من الضريبة المستحقة على الممول ما يكون قد سدده من ضريبة طبقاً لحكم المادة ٢٢ من القانون".

ومن النص السابق يتضح أن ما يخضع للضريبة هو الأرباح التى تتحقق فى حالتين:

أولاً: الأرباح الناتجة من شراء أو تشييد العقارات بقصد بيعها، وفى هذه الحالة يجب توافر الشروط التالية، حتى تخضع هذه الأرباح للضريبة:

(١) أن يقوم الشخص بمزاولة شراء العقارات أو تشييدها لحساب نفسه.

(٢) أن تكون هذه المزاولة على وجه الاعتياد.

(٣) أن يكون الشراء أو التشييد بقصد البيع.

وهو ما يعنى أن يتخذ الشخص من هذه العمليات نشاطاً دائماً ومعتاداً بقصد تحقيق الربح.

ثانيا: الأرباح الناتجة من عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها، وشرط الخضوع للضريبة هنا هو أن يكون هناك عملية تقسيم يتبعها عملية تصرف فىهذه الأراضى.

ويلاحظ أن المادة السابقة لم تفرق بين ما إذا كانت الأرض موضوع التقسيم مشتراة أو موروثة كما لم تشترط القيام بأعمال التمهيد وإقامة المرافق

فى الأرض موضوع التقسيم، ففى كل الحالات السابقة تخضع هذه العمليات للضريبة ويكفى التقسيم فى حد ذاته ثم التصرف فى هذه الأرض موضوع التقسيم ليخضع هذا التصرف للضريبة.

وقد نصت الفقرة الثانية من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية على أن يستمر العمل بأحكام القرارات المعمول بها فيما لا يتعارض مع أحكام هذه اللائحة، وبالتالى تسرى أحكام القرار الوزارى رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ بشأن تحديد القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافى أرباح التصرف فى العقارات وأراضى البناء.

(٩) إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية والأراضى داخل كردون المدينة:

نصت المادة (٢٢) من القانون فى فقرتها الأولى على أنه: "استثناء من حكم المادة (٩٠) من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر ٥% وبدون أى تخفيض على إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه، أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير"[١]. أما الفقرة الثانية من نفس المادة فقد استثنت من الخضوع الضريبة تصرفات الوارث فى العقارات الآيلة من مورثه بحالتها عند الميراث، كما استثنت من الخضوع للضريبة تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام فى رأس مال شركات المساهمة، وذلك بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية فى الأسهم المقابلة لحصته لمدة خمس سنوات كما أسلفنا .

---

[١] تم تعديل النسبة لتصبح ٢,٥% بدلاً من ٥%، وذلك بموجب القانون رقم (٢٢٦) لسنة ١٩٩٦ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل، وقد أورد هذا القانون عدة تعديلات على قانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالنسبة للمادة (٢٢):

(أ) تم تعديل نسبة الضريبة لتصبح ٢,٥% بدلاً من ٥%.

(ب) كما تم تعديل الفقرة الثالثة وبدلاً من قيام مأموريات ومكاتب الشهر العقارى بتحصيل الضريبة مع رسوم التوثيق والشهر أصبح دورها بعد التعديل مقصوراً على إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التى تستحق عليها الضريبة، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر.

(جـ) إلغاء الفقرة الخامسة من المادة (٢٢).

كما أن المادة (٢٢) فى فقرتها الرابعة نصت على أنه يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً، ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية سواء كانت إدارية أو قضائية، وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو المشروعات ذات النفع العام. ١

يتضح مما سبق أن التصرف العقارات المبنية والأراضى داخل كردون المدينة يتسم بما يلى:

(أ) أن ما يخضع للضريبة هو إجمالى قيمة التصرف بالكامل بمعنى أن المشرع فى هذا الصدد قد خرج على المبدأ العام بإخضاع صافى الربح وأخضع إجمالى قيمة التصرف باعتباره يمثل وعاء الضريبة جميعاً.

(ب) أن سعر الضريبة التى يخضع لها هذا التصرف هو نسبة ثابتة وليس سعراً تصاعدياً، وهى نسبة بسيطة بل أن المشرع قام بتخفيضها من ٥% إلى ٢,٥% بعد ذلك بالقانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦.

ولاشك أن المشرع بذلك كان يضع فى حسبانه أن هذه الضريبة هى فى الواقع ضريبة على رأس المال، ومن ثم يجب أن ينزل السعر إلى حدوده الدنيا، كما أن رفع السعر فى مثل هذه الأحوال يدفع الممولين إلى التهرب من الضريبة، خاصة وأن التعامل فى رؤوس الأموال الأخرى غير المتمثلة فى عقارات لا يخضع لمثل هذه الضريبة. وعلى ذلك فإنه يمكن استنتاج ما يلى من نص المادة (٢٢):

أولا: أن سريان هذه الضريبة يقتضى توافر الشروط التالية:

(١) أن يكون هناك تصرف ينصب على عقارات مبنية، أو أراضى داخل كردون المدينة، وسواء أنصب التصرف على هذه الأراضى بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كانت إقامة هذه المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير.

(٢) أن يكون هذا التصرف ممثلاً فى بيع أو هبة لغير الأصول أو الفروع، أو تنازل، أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين سنة.

(٣) ويخضع التصرف للضريبة سواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزءاً منه، أو وحدة سكنية منه (مثل بيع شقة تمليك فى عمارة أو بيع جزء من الأراضى).

ثانياً: أن هناك استثناءات وضعها المشرع على تصرفات محددة لا تخضع للضريبة بشروط معينة:

(١) تصرفات الوارث فى العقارات الآيلة إليه من مورثه بشرط أن تكون هذه التصرفات قد تمت على العقارات بحالتها التى كانت عليها عند الميراث. وبالتالى فإذا قام الوارث بإجراء تعديلات على هذه العقارات قبل قيامه بالتصرف فيها، فإن تصرفاته فى هذه الحالة تخضع للضريبة.

(٢) تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام فى رأس مال الشركات المساهمة، بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية فى الإسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

وبالتالى فإن تقديم العقارات كحصة عينية فى شركات التضامن أو التوصية البسيطة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة، كما أن قيام مقدم العقار بالتصرف فى أسهمه المقابلة لحصته العينية فى الشركة المساهمة قبل مضى خمس سنوات، يجعل تصرفه خاضعاً للضريبة.

ثالثاً: أن هناك تصرفات لا تخضع إطلاقاً لحكم هذه المادة ولا تسرى عليها بالتالى هذه الضريبة:

(١) البيوع الجبرية إدارية كانت أم قضائية، وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين.

(٢) التصرف بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

وقد كانت هذه المادة قبل تعديلها تضع مهمة تحصل الضريبة على عاتق مأموريات ومكاتب الشهر العقارى والتى كانت تقوم بتحصيلها مع رسوم الشهر والتوثيق وبذات إجراءات تحصيلها بحيث لايتم شهر التصرفات العقارية إلا بعد تحصيل الضريبة، وقد أدى هذا إلى تهرب الكثيرين من الضريبة بعدم شهر التصرفات العقارية إكتفاء بإثبات صحة التوقيع على عقود التصرفات والحصول على حكم بصحة ونفاذ العقد من خلال إجراءات قضائية بسيطة. مما حدا بالمشرع إلى تعديل هذا النص بالقانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦ السابق الإشارة إليه. بحيث أصبح توثيق وشهر هذه التصرفات غير مرتبط بتحصيل الضريبة، وأصبح دور مكاتب التوثيق والشهر بالشهر العقاري هو مجرد إخطار مصلحة

الضرائب بشهر التصرفات الخاضعة للضريبة، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر وقد بدأ تنفيذ هذا اعتباراً من ١٩٩٦/٧/١٥.

وقد قضت الفقرة الأخيرة من المادة (٢٢) من القانون بعدم سريان أحكام الباب السادس من الكتاب الأول من القانون عند تطبيق أحكامها، وهو ما يعنى:

١- عدم خصم أية أعباء عائلية من قيمة التصرفات العقارية العارضة.

٢- عدم التزام المتصرف بتقديم إقرارات ضريبية طبقاً لحكم المادة (٩١) من القانون.

٣- لا تطبق على هذه التصرفات أسعار الضريبة الواردة فى المادة (٩٠) من القانون.

ويلاحظ أن ثمة ارتباط بين المادتين (٢١)، (٢٢) ، فبينما تتعلق المادة (٢١) بالتصرفات العقارية التى تتم على وجه الاعتياد والتكرار والمزاولة، تقتصر المادة (٢١) تنص على أنه: "وفى هذه الأحوال تخصم من الضريبة المستحقة على الممول ما يكون قد سدده من ضريبة طبقاً لحكم المادة (٢٢) من هذا القانون.

ومعنى ذلك إنه إذا قام الممول بتصرف واحد وتم محاسبته عليه طبقاً للمادة (٢٢) وقام بسداد الضريبة المستحقة على هذا التصرف، ثم قام بعد ذلك بالاعتياد على مزاولة هذه التصرفات، فإن الممول فى هذه الحالة يخضع للضريبة وفقاً لحكم المادة (٢١) عن العمليات التى قام بها على سبيل الاعتياد على أن يخصم من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لذلك ما يكون قد سدده طبقاً للمادة (٢٢).

فإذا افترضنا أن أحد الممولين باع عقاراً يملكه بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه وسدد عنه الضريبة المستحقة طبقاً لنص المادة (٢٢) بعد تعديلها أى قام بسداد = ١٠٠,٠٠٠ × ٢,٥% = ٢٥٠٠ جنيه.

وتعتبر هذه الضريبة نهائية وقت التصرف المشار إليه. ولكن إذا فرضنا أن نفس الممول قد قام بعد ذلك بمزاولة بيع العقارات فقام فى نفس العام ببيع عقار بمبلغ ٢٥٠,٠٠٠ جنيه، ثم عقار آخر بمبلغ ١٥٠,٠٠٠ جنيه، وفى كل مرة يقوم بسداد ٢,٥% .

هنا لا يعتبر الممول فى الحقيقة خاضعاً لحكم المادة (٢٢) بل يجب إخضاعه لحكم المادة (٢١) لأن هذه التصرفات تعتبر عمليات متكررة تخضع للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى بالسعر المقرر لها فى المادة (٩٠) (بعد تعديلها)، أى يخضع صافى قيمة التصرف وليس إجماليه للسعر التصاعدى

على النحو التالى: وذلك بافتراض أن صافى ربح الممول عن جميع العمليات الثلاثة السابقة كان ٨٠,٠٠٠ جنيه (بعد خصم التكاليف) وبافتراض أن هذا الممول متزوج ويعول:

صافى ربح الممول	٨٠,٠٠٠
يخصم الأعباء العائلية	٣٠٠٠
صافى الربح بعد خصم الأعباء	٧٧٠٠٠

وعلى ذلك يكون حساب الضريبة المستحقة على هذا الممول على النحو التالي:

∴ الضريبة المستحقة على الممول:		
٢٥٠٠ × ٢٠٪	٥٠٠	
٤٥٠٠ × ٢٧٪	١٢١٥	
٩٠٠٠ × ٣٥٪	٣١٥٠	
٦١٠٠٠ × ٤٠٪	٢٤٤٠٠	
إجمالى الضريبة المستحقة على الممول (طبقاً لحكم المادة ٢١)		٢٩٢٦٥
ما سبق سداده طبقاً لحكم المادة (٢٢):		
١٠٠,٠٠٠ X ٢,٥٪	..	
٢٥٠,٠٠٠ x ٢,٥٪	٢٥٠٠	
١٥٠,٠٠٠ x ٢,٥٪	٦٢٥٠	
	٣٧٥٠	
∴ باقى الضريبة المستحقة على الممول		١٢٥٠٠٠
		١٦٧٦٥

وقد سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم ٤٠ لسنة ١٩٨٩، بتاريخ ١٩٨٩/١٢/٢١ بشأن ضرورة التحقق من جدية اتحاد الملاك للاعتداد بها من قبل مصلحة الضرائب جاء فيها ما نصه: "نظراً لما لوحظ فى السنوات الأخيرة من انتشار لظاهرة تكوين اتحادات للملاك واستغلال هذا النظام فى حالات كثيرة استغلالاً يخرجه عن أهدافه التى قصدها المشرع. وليخفى تحت ستاره أغراضًا غير مشروعة. منها التهرب من الخضوع لأحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

لذا توجه المصلحة نظر مأمورياتها إلى ضرورة التحقق من استيفاء الاتحاد للشروط اللازمة للاعتداد به من قبل المصلحة والتى تنفى عنه الصورية. وذلك بالتثبت من الآتى:

١- إن كافة الأعضاء من الأشخاص الطبيعيين. وأن الأرض المقام عليها وحدات العقار مشتراة بأسمائهم وليس باسم عضو منهم أو باسم مأمور الاتحاد.

٢- إن الاتحاد مقيد بالوحدة المحلية التابع لها العقار. وأن ترخيص البناء صادر باسم الاتحاد. وأن عقد التأسيس ثابت التاريخ ومصدق على توقيعات الأعضاء، وأن يكون مأمور الاتحاد منتخباً من بين أعضائه.

٣- أن يكون للاتحاد حساب جار بأحد البنوك، وأن يتم إيداع دفعات الحجز به بعد الحجز لدى مأمور الاتحاد بمقتضى استمارة حجز، وذلك عند الموافقة.

٤- أن يتم الانضمام لعضوية الاتحاد بموجب نموذج موضح بالقانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧ فى شأن تأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المالك والمستأجر. وألا يكون العضو مشتركاً فى أكثر من اتحاد، وأن يخصص سجل لقيد جميع الأعضاء وبياناتهم.

٥- إنه تم تحرير عقد تخصيص للوحدة السكنية التى سوف يشغلها العضو. وأن يوجد ملف كامل للتعاقدات بين الاتحاد ممثلاً عن الملاك فى شخص مأمور الاتحاد. وبين الآخرين من بداية التشييد وحتى نهاية التشطيب ونظام ضبط داخلى جيد. ودورة مستندية كاملة للمصروفات والإيرادات يمكن من خلالها تحديد التكلفة الحقيقية للمشروع.

٦- تخصيص دفتر لمحاضر جلسات الجمعية العمومية للاتحاد يقيد به محضر الجمعية وتخطر الجهة الإدارية التابع لها بصورة من محاضر الجلسات.

٧- إنه قد تم فى نهاية المشروع (التشطيب) تقديم طلب للشهر العقارى بالقسمة ولتسجيل حصص الأعضاء فى الأرض والمبانى. وأن كل عضو قد تسلم

صورة من عقد التسجيل موضح به حصته فى الأرض والمبانى. وأن الاتحاد قد قام بتركيب عدادات المياه والكهرباء لكل عضو.

٨- إنه قد تم اتخاذ الإجراءات القانونية لإشهار اتحاد الملاك. وفقاً لقرار وزير الإسكان رقم ١٠٩ لسنة ١٩٧٩ بإصدار النظام النموذجي لاتحاد الملاك والأحكام المرافقة لهذا القرار، وأنه قد تم إيداع نسخة من نظام الاتحاد بالوحدة المحلية المختصة مرفقاً بها محضر الجمعية العمومية بالتصديق عليها. وتسليم كل عضو صورة من هذا النظام. ومن أية قرارات تصدرها الجمعية العمومية للاتحاد تتعلق بحقوق الأعضاء وواجباتهم.

وعلى كافة المناطق الضريبية مراعاة التأكد من قيام المأموريات التابعة لها بتنفيذ هذه التعليمات بكل دقة مع التنبيه إلى ضرورة حصر اتحادات الملاك الحالية ودراسة وقائع كل حالة على حدة دراسة وافية للتأكد من استيفائها للشروط سالفة الذكر واللازمة لإثبات جديتها.

(١٠) أرباح تأجير الشقق المفروشة:

تنص المادة (٢٣) فى فقرتها الأولى على سريان الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير أية وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط أو مهنة غير تجارية على أساس قيمة الإيجار الفعلى مفروشاً مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها فى المادة (٢٧) من هذا القانون.

وبالتالى فإن تأجير شقة مفروشة بالكامل تخضع للضريبة، كما أن تأجير غرفة واحدة داخل الشقة يخضع هو أيضاً للضريبة دون إعتبار للغرض المعدة من اجله أى سواء كان ذلك بغرض السكن أو بغرض مزاولة أى نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى.

وتحتسب أرباح التأجير على أساس قيمة الإيجار الفعلى مفروشاً ناقصاً التكاليف والتى تم تحديدها حكمياً بما يعادل خمسين فى المائة من قيمة الإيجار، وبذلك أصبح صافى الوعاء الخاضع للضريبة هو حصيلة المقابلة بين جزء فعلى ممثلاً فى الإيراد وجزء حكمى ممثلاً فى المصروفات. وعلى سبيل المثال إذا كان الإيجار الفعلى الشهرى لشقة مفروشة هو ٥٠٠ جنيهاً فإن صافى الربح الذى يتم التحاسب على أساسه يكون كما يلى:

إجمالى الإيراد السنوى = ٥٠٠ × ١٢	= ٦٠٠٠ جنيه
المصروفات الحكمية = ٦٠٠٠ × ٥٠%	= ٣٠٠٠ جنيه
∴ صافى الربح	= ٣٠٠٠ جنيه

إلا أن الفقرة الثانية من المادة السابقة قررت بأنه فى جميع الأحوال لا يجوز أن تقل قيمة الإيجار المتخذ أساساً لربط الضريبة عما يلى:

(أ) عشرة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة قبل أول يناير ١٩٤٤.

(ب) سبعة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة منذ اول يناير ١٩٤٤ وقبل ٥ نوفمبر ١٩٦١.

(ج) خمسة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية للأماكن المنشأة منذ ٥ نوفمبر ١٩٦١ وقبل ٦ أكتوبر ١٩٧٣.

(د) ثلاثة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة منذ ٦ أكتوبر ١٩٧٣.

أما العقارات المفروشة مؤجرة فى عقارات تقع خارج كردون المدينة فقد قررت الفقرة الثالثة من المادة السابقة تحديد صافى الربح بالنسبة لها على أساس الأرباح الفعلية إيراداً ومصروفاً، كما أن الفقرة الرابعة قد قضت بأنه فى جميع الأحوال – أى سواء كانت العقارات المؤجرة مفروشة داخل كردون المدينة أم خارجه – فإن صافى الربح يخفض إلى النصف وذلك بالنسبة للوحدات السكنية المفروشة المؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب ومراكز التدريب المهنى، وفقاً للأوضاع والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية.

وقد ذكرت المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية إنه إذا كانت الوحدة السكنية المفروشة مؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب ومراكز التدريب المهنى فإنه يرفق بالإقرار الذى يقدمه المؤجر وفقاً لحكم المادة (٩١) من القانون شهادة معتمدة من الجهة الرسمية المختصة، وفى هذه الحالة يخفض صافى الربح إلى النصف. ومعنى ذلك إنه لكى يستفيد صاحب العقار أو مؤجره من هذا النص، عليه أن يرفق بالإقرار المقدم إلى مصلحة الضرائب شهادة من الجامعة أو المعهد أو مركز التدريب الذى يقوم بالتأجير له. وهو إجراء تنظيمى ضرورى كما هو واضح. ومعنى ذلك أن من يقوم بالتأجير مفروشاً للطلاب مباشرة – وليس عن طريق جامعاتهم أو معاهدهم – لا يستفيد من تخفيض صافى ربحه إلى النصف ولا ينطبق عليه بالتالى هذا النص.

أما المادة الخامسة فقد اعتبرت فى تطبيق أحكام هذه المادة، كل من الممول وزوجته وأولاده القصر فى حكم الممول الواحد وتعتبر الأرباح خاصة بالأصل وهو الزوج (أو الزوجة) حسب الأحوال ما لم يثبت خلاف ذلك.

ومعنى ذلك أنه لو قام ممول بتأجير وحدة سكنية وقامت زوجته وابنه القاصر كل منهما على حدة بتأجير وحدة سكنية مختلفة، فإن الضريبة تربط على أرباح تأجير الوحدات الثلاث باسم الزوج بمفرده، ويترتب على ذلك تمتعه بإعفاء عائلي واحد، ما لم تثبت الزوجة أو الابن القاصر أن الحق في تأجير هذه الوحدات قد آل إليهما عن غير طريق الزوج أو الأب، كأن يكون عن طريق ميراث للزوجة من غير زوجها ... إلخ.

أما باقي فقرات المادة (٢٣) وهي الفقرات ٦، ٧، ٨ فقد حددت مسئولية مؤجر الوحدة السكنية سواء كان مالكاً أو مستأجراً، وكذلك مسئولية مالك العقار أو المسئول عن إدارته، حيث ألزمت هذه الفقرات أولئك الأشخاص بالتبليغ والإخطار على النحو التالي:

* مؤجر الوحدة السكنية المفروشة سواء كان مالكاً أو مستأجراً عليه أن يرسل إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية لتاريخ التأجير بيانا بالوحدات المفروشة، وعدد ما بكل وحدة من حجرات وقيمة الإيجار الفعلي المؤجر به، والقيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية عليها كما أن عليه عند انتهاء عقد الإيجار أن يخطر المأمورية المختصة بذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انتهاء العقد.
* على مالك العقارات أو الشخص المسئول عن إدارته حسب الأحوال أن يخطر المأمورية المختصة عن الوحدات المفروشة الموجودة في العقار المملوك له أو المسئول عن إدراته ولو لم يكن مؤجراً لها مفروشة، وذلك في المواعيد المنصوص عليها بالنسبة للمؤجر.

وقد ألزمت المادة (١٣) من اللائحة التنفيذية مؤجر الوحدة المفروشة أن يقدم بياناً بالوحدات المفروشة إلى مأمورية المختصة على النموزج رقم (٣٩) ضريبة موحدة، كما أن على مصلحة وثائق السفر والهجرة والجنسية أن تخطر الإدارة المركزية للحصر والإقرار بمصلحة الضرائب، بصورة من إخطار الإيواء الخاص بالتأجير مفروش للأجانب، وذلك بالنسبة للعقارات الكائنة بدائرة محافظة القاهرة، بينما يرسل هذا الإخطار إلى الإدارة العامة للضرائب في منطقة الضرائب المختصة، وذلك بالنسبة للعقارات الكائنة بباقي المحافظات.

أما المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية فقد أوضحت كيفية تقديم مالك العقار أو المسئول عن إدارته، حيث يقوم بإرسال الإخطار المذكور على النموذج (٣٩) ضريبة موحدة إلى الإدارة المركزية للحصر والإقرارت بالنسبة

للعقارات الكائنة فى دائرة محافظة القاهرة، وإلى الإدارة العامة لمنطقة الضرائب المختصة فى غير ذلك من المحافظات.

(١١) أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى ومشروعات الثروة الحيوانية والسمكية:

نصت المادة (٢٤) على بندين:

أولاً: تسرى الضريبة على أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضى.

ثانياً: تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً ومن مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشى وتسمينها ومشروعات مزارع الثروة السمكية ولا تسرى الضريبة على ما يستخدمه المزارع من هذه الدواب والمواشى لمنفعته الخاصة، وكذلك ما يقوم بتربيته أو تسمينه لنفعه الخاص، وذلك كله فى حدود عشرين رأساً. ويصدر قرار من وزير المالية بالإتفاق مع وزير الزراعة واستصلاح الأراضى بتحديد القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافى أرباح المنشآت والمشروعات المنصوص عليها فى هذه المادة.

وبذلك فإن الضريبة تسرى على أرباح المنشآت التى تقوم باستصلاح الأراضى أو استزراعها أو كليهما معاً ،سواء كانت هذه المنشآت فردية أو شركات أشخاص، كما تسرى على الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً وتربية الدواب والمواشى وتسمينها سواء كانت هذه المشروعات تمثل منشآت فردية أو شركات أشخاص.

المبحث الثانى
تحديد وعاء الضريبة

سبق أن أشرنا إلى أن المادة (١٥) من القانون قد قررت أن الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى تسرى على "صافى الأرباح التى تتحقق خلال السنة من أى نشاط تجارى أو صناعى ... إلخ". كما أن المادة (٢٦) من أساس صافى الربح خلال السنة السابقة أو فى فترة الأثنى عشر شهراً التي اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال"، وحيث أن المادة (٥) من القانون تنص على أن "تستحق الضريبة فى أول يناير من كلا سنة ..." فمعنى ذلك أن المشرع قد جعل السنة الضريبية متفقة مع السنة الميلادية، أى تبدأ فى أول يناير من كل عام وتنتهى فى ٣١ ديسمبر من العام نفسه، وبذلك يتحدد وعاء الضريبة السنوى بمقدار ما حققه الممول من أرباح خلال السنة الميلادية أو الاثنى عشر شهراً السابقة.

ومن المعلوم من وجهة النظر المحاسبية أن "صافى الربح" يتحدد محاسبياً بناتج طرح إجمالى التكاليف التى تتعلق بالفترة، من إجمالى إيرادات نفس الفترة المحاسبية، وهو ما يتطلب أن نعرض ببعض التفصيل لكل من الإيرادات والتكاليف وصولاً إلى صافى الربح الممثل لوعاء الضريبة، وهو ما تناولته المواد من (٢٦) حتى (٣٥) من القانون، وذلك فضلاً عن المادة (٢٠) المتعلقة بالأرباح الرأسمالية، وقد أقر القانون مبدأ سنوية الضريبة، ومبدأ استقلال السنوات الضريبية، بمعنى أن السنة المالية للممول تعتبر وحدة مستقلة عن السنوات السابقة عليها أو السنوات اللاحقة لها، ويؤدى ذلك بالتبعية إلى نتائج عملية محددة لعل أهمها:

* أن اتفاق مصلحة الضرائب مع الممول على أسس تقدير الأرباح فى سنة معينة لا تأثير له على السنوات الأخرى، فلا ينصرف إليها ولا ينطبق عليها، لأن كل سنة مالية مستقلة عن سواها ولا تعتبر – بالتالى – مقياساً للسنوات التالية، ومعنى ذلك أنه من حق مصلحة الضرائب أن تخرج عن هذا التقدير طالما كانت هناك دلائل قوية وبيانات واضحة تدل عليه وتؤكده.
* كما أنه طبقاً لهذا المبدأ، لا يسمح بتكوين أية احتياطيات على اختلاف أنواعها ومسمياتها، أو بحجز أى مبلغ من أرباح العام على سبيل الاحتياطى لتغطية خسائر محتملة فى سنوات تالية.

وعلى الرغم من ذلك، فقد خرج المشرع الضريبى على مبدأ سنوية الضريبة واستقلال السنوات الضريبية فى حالات محددة، وهذه الحالات تمثل الاستثناء الذى يؤكد القاعدة ولا ينفيها، ومن ذلك:

(١) حالة بدء نشاط المنشأة أو توقفه أثناء السنة: فقد يحدث أن تبدأ المنشأة نشاطها لأول مرة خلال السنة وليس فى بدايتها بالضرورة، وفى هذه الحالة لا يمكن أن تقدم المنشأة إقرارها الضريبى عن سنة كاملة، وإنما يتم تقديم هذا الإقرار عن الفترة التى تم فيها مزاولة النشاط فعلاً، أى من تاريخ بدء النشاط الفعلى حتى نهاية السنة، وكذلك الأمر فى حالة توقف نشاط الممول أثناء السنة لأى سبب مثل وفاة صاحب المنشأة، ففى هذه الحالة وطبقاً لنص المادة (٣٢) يدخل فى وعاء الضريبة الأرباح التى تحققت عن الفترة من بداية السنة حتى تاريخ التوقف أو الوفاة سواء كان التوقف كلياً أو جزئياً، ويكون التوقف جزئياً فى حالة إنهاء بعض أوجه النشاط دون بعضها الآخر.

(٢) كذلك الأمر فى حالات التنازل عن كل أو بعض المنشأة خلال السنة، حيث يتم التحاسب ضريبياً حتى تاريخ التنازل، فقد نصت المادة (٣٣) على أنه فى حالة التنازل عن كل أو بعض المنشآة يلتزم كل من المتنازل والمتنازل إليه بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله "وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة"، وفى المادة (٣٤) تم النص صراحة على انه يتم تحديد "الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل وبدون أى تخفيض للأعباء العائلية".

(٣) كذلك فى حالة ترحيل الخسائر من سنة لأخرى حتى خمس سنوات، كما أجازت ذلك المادة (٢٨) من القانون والتى نصت على أنه فى حالة ختام حساب إحدى السنوات بخسارة، فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية، فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقى إلى السنة التالية .. وحتى السنة الخامسة ...".

(٤) كذلك حالة السمسرة والعمولة العارضة حيث يتم حجز الضريبة الخاصة بها عن كل مبلغ منها أثناء السنة دون أن يتم حسابها عن السنة بكاملها. ويتم تحديد وعاء الضريبة وفقاً لمبدأ الاستحقاق، بمعنى أنه يؤخذ بكل الإيرادات والأرباح التى تخص السنة سواء حصلت أو قبضت فعلاً أو لا، ويؤخذ بكل التكاليف والمصروفات التى تخص السنة سواء دفعت فعلاً أو لا، وذلك مع توافر بعض الشروط، التى نعرض لها فيما يلى:

أولاً: الإيرادات الخاضعة للضريبة:

يمكن تصنيف الإيرادات الخاضعة للضريبة فى ثلاثة أنواع أساسية:

(أ) الإيرادات الإيـرادية.

(ب) الإيرادات العرضية.

(ج) الإيرادات الرأسمالية.

(أ) الإيرادات الإيرادية:

وهى تلك الإيرادات الدورية العادية التى تحصل عليها المنشأة من ممارسة نشاطها العادي الذى وجدت من أجله، وبذلك فهى إيرادات متكررة تتعلق بالفترة محل التحاسب الضريبى وفقاً لمبدأ الاستحقاق، كما سبق الإشارة، وبهذا فإن هذه الإيرادات تتمثل فى مجمل الربح (أو الربح الإجمالى)، وفقاً لطبيعة النشاط الذى تمارسه المنشأة، وعلى سبيل المثال:

* فى المنشأة الصناعية: مجمل الربح = صافى قيمة المبيعات مطروحاً منه تكلفة المبيعات.
* فى المنشآت التجارية: مجمل الربح = صافى قيمة المبيعات مطروحاً منه تكلفة المشتريات.
* فى المنشآت الخدمية: مجمل الربح = الإيرادات – المصروفات.

وذلك على التفصيل الذى درسه الطالب فى كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف فيما سبق.

الإيرادات العرضية:

وهى تلك الإيرادات التى تحققها المنشأة من عمليات عارضة أو غير دورية وغير متكررة، ولا تدخل فى مجال نشاطها الأساسى، وإنما تحققت عرضاً أثناء قيامها بهذا النشاط، ومن ذلك مثلاً إيرادات الأوراق المالية فى منشأة صناعية، أو الفوائد الدائنة التى تحصل عليها هذه المنشأة من البنوك على ودائعها لديها: والخصم المكتسب، والتعويضات والإعانات ... إلخ.

الأرباح الرأسمالية:

وهى تلك الأرباح التى تنتج من بيع أصل من الأصول الثابتة، أو من التعويضات المترتبة على هلاكها أو الاستيلاء على أحد هذه الأصول سواء أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها (م٢٠)، وقد سبق أن تعرضنا بالتفصيل لهذه الأرباح ومدى خضوعها للضريبة فى المبحث الأول من هذا الفصل.

ثانياً: التكاليف واجبة الخصم:

أشارت المادة (٢٧) من القانون إلى: "خصم جميع التكاليف"، وعلى ذلك فقد سمحت هذه المادة بخصم جميع التكاليف اللازمة للنشاط وفقاً للقواعد التى سيرد تفصيلها فيما بعد، وعلى الأخص الأنواع الثمانية من التكاليف الواردة فى نص المادة (٢٧)، ذلك أن المشرع لم يورد هذه الأنواع من التكاليف على سبيل الحصر،بل أوردها على سبيل المثال للقياس عليها ولدفع كل لبس أو نقاش أو جدل قد يعرض فى شأنها من حيث جواز خصمها من عدمه بالنسبة لبعضها، وعدم اعتماد البعض الآخر منها إلا فى حدود معينة وردت فى أحكام هذه المادة، أو لعله أوردها باعتبارها أكثر بنود التكاليف شيوعاً في الحياة العملية .

على أن ثمة حداً أدنى من الشروط التى يجب توافرها فى النفقة أو المصروف حتى يمكن اعتباره تكلفة واجبة الخصم أهمها أن يكون المصروف له اتصال بمباشرة المهنة أو النشاط، ولازم له، ويدفع فى سبيل الحصول على الربح والحفاظ عليه، بحيث يكون قد تم إنفاقه فعلاً فى الحدود المعقولة دون مبالغة أو إسراف، ولابد أن يعود على المنشأة بفائدة أو يؤدى إلى زيادة أرباحها أو المحافظة على طاقتها الإنتاجية، وبذلك تستبعد النفقات التى تعد فى حكم استعمالات الربح أو من قبيل التصرف فيه مثل الزكاة، كما يجب أن يكون المصروف متعلقاً بالمدة التجارية أساساً، وذلك تأسيساً على مبدأى سنوية الضريبة واستقلال السنوات المالية للممول، وتطبيقاً لمبدأ الاستحقاق المعروف. وبذلك يمكن القول بأن هذه الشروط تتمثل فى:

(١) أن يكون المصروف أو النفقة مرتبطة بالنشاط ولازمة لتحقيق الربح.

(٢) أن تكون مؤكدة وحقيقية سواء كانت مدفوعة او مستحقة.

(٣) أن تكون خاصة بالسنة الضريبية محل التحاسب.

(٤) أن تكون إيرادية وليست رأسمالية.

(٥) أن تكون مؤيدة بمستندات.

(٦) أن تكون فى الحدود المعقولة دون مبالغة أو إسراف.

(٧) أن تكون النفقة مشروعة من الناحية القانونية .

ذلك أنه على الرغم من أن المشرع الضريبي لم يشترط لخضوع الإيرادات للضريبة أن تكون من مصدر مشروع ، فأن الأمر يختلف مع التكاليف إذ أنه من البديهي أن تكون التكاليف مشروعة أو أنفقت في غرض مشروع، ولذلك فان مصلحة الضرائب لا تعتمد التكاليف المتعلقة بالدفاع عن المنشأة في قضايا قانونية بسبب أخطاء أو مخالفات أو جنح تكون المنشأة قد وقعت فيها ما لم

يصدر حكم قضائي ببراءتها من هذه التهم المنسوبة اليها ؛ وبالتالي فأتعاب المحاماة ورسوم التقاضي التي تكون المنشأة قد تحملتها للدفاع عن نفسها أو لدفع تهم ألصقها بها الخصوم أو المنافسين أو الجمهور لأي سبب ، لا تكون من التكاليف واجبة الخصم ما لم يصدر حكم قضائي ببراءة المنشأة من هذه التهم أو المخالفات، أما إذا صدر حكم قضائي ببراءتها من هذه التهم فإن كل ما أنفقته دفاعاً عن سمعتها ودفعاً لما قد يصيب الإيرادات المحققة في المستقبل من ضرر، يكون ذلك من قبيل التكاليف واجبة الخصم .

وسوف نعرض فيما يلى لبعض التكاليف واجبة الخصم ببعض التفصيل:

(١) الإيجار:

ينص البند (١) من المادة (٢٧) على خصم:

"قيمة إيجار العقارات التى تشغلها المنشأة سواء كانت مملوكة لها أو مستأجرة. وفى الحالة الأولى تكون العبرة بالإيجار الذى اتخذ أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية، فإذا لم تكن الضريبة قد ربطت فتكون القيمة على أساس إيجار المثل".

من هذا النص يتضح أنه:

(أ) يجب خصم القيمة الإيجارية للعقارات التى تشغلها المنشأة متى كانت هذه العقارات مستأجرة من الغير.

(ب) إذا ما كان العقار مملوكاً للمنشأة فيحق لها أن تخصم مقابل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية.

إذا كانت هذه العقارات تقع فى منطقة لاتخضع الأملاك المبنية فيها للضريبة على العقارات المبنية أو لم تكن الضريبة قد ربطت بعد، فتكون القيمة المعادلة لمقابل القيمة الإيجارية المسموح بخصمها على أساس إيجار المثل – وقد أصدرت المصلحة تعليماتها بأنه فى حالة عدم وجود إيجار مثل يكون تحديد القيمة الإيجارية بواقع ٦,٤% من تكلفة الأرض والمبانى مقابل الاستهلاك، أى من رأس المال المستغل فى الأرض والمبانى بصرف النظر عما دخل من تعديلات نتيجة خصم الاستهلاك استرشاداً بالمادة العاشرة من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٤٥ كما أن المشرع قصد بذلك المساواة فى قياس الربح الخاضع للضريبة ومراعاة العدالة عند تحديد وعاء الضريبة لكافة المنشآت سواء كانت تملك العقار الذى تزاول فيه نشاطها أو تستأجره من الغير.

٢- الاستهلاكات العادية:

تقضى أحكام البند الثانى من المادة (٢٧) بأن تخصم: "الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل.

والاستهلاك عبارة عن استقطاع جزء من إيرادات المنشأة سنوياً لمقابلة النقص التدريجى الذى يصيب قيمة أصل من أصولها، نتيجة لما يعترى هذا الأصل من بلى أو تآكل بسبب استعماله أو تقادمه فنياً أو حتى مجرد إنقضاء الوقت وتوالي الزمن ؛ وليس الغرض منه فقط هو إعادة تكوين رأس المال الذى بدأ به المشروع إلى حالته الأولى، وإنما أيضاً تمشياً مع مفهوم التصاق التكلفة وحتى تكون المقابلة بين الإيرادات والنفقات المتصلة بها صحيحة.

كما يتبين أن من أهم عوامل وأسباب الاستهلاك ظهور مخترعات حديثة تجعل استعمال الأصل الحالى غير اقتصادى، وذلك كله فى حدود النسب المتعارف عليها والتى تؤيدها تعليمات المصلحة فى هذا الخصوص.

وبالنسبة لتاريخ بدء الاستهلاك. فقد قضت تعليمات المصلحة بالنسبة للآلات أن تحتسب من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال، وبالنسبة للمبانى من تاريخ إعدادها للاستعمال.

٣- الاستهلاكات الإضافية:

ينص البند (٣) من المادة (٢٧) على خصم: "خمسة وعشرون فى المائة من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التى تشتريها المنشأة أو تقوم بتصنيعها لاستخدامها فى الإنتاج، وذلك اعتباراً من تاريخ الاستخدام فى الإنتاج ولمرة واحدة على أن تحسب الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة بعد خصم نسبة الخمسة والعشرين فى المائة المشار إليها فى هذه الفقرة ، وذلك بشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقاً لأحكام المادة (١٠٠) من هذا القانون".

ومن البديهى أن قصد المشرع بالاستهلاك الإضافى هو تعجيل خصم الاستهلاك بغرض تشجيع المنشآت على تحديث الطاقة لديها بالسماح لها بخصم قسط استهلاك عادى واستهلاك إضافى عند اول سنة استخدام للأصل. ومن نص هذا البند يتضح أن شروط خصم الاستهلاك الإضافى:

١- يحسب الاستهلاك الإضافى للآلات والمعدات الإنتاجية وما فى حكمها أى لدى المنشآت الصناعية والإنتاجية.

٢- أن تكون هذه الآلات والمعدات جديدة أى لم يسبق استعمالها سواء لدى المنشأة أو غيرها. ويمكن خصم الاستهلاك الإضافى بالنسبة للآلات الجديدة المشتراة أو التى تقوم المنشأة بتصنيعها.

٣- يحسب الاستهلاك الإضافى بنسبة ٢٥% من تكلفة الآلات والمعدات، بحيث لا يصح أن تزيد جملة الاستهلاكات العادية والإضافية عن التكلفة الدفترية.

٤- يأتى ترتيب خصم الاستهلاكات العادية بعد خصم الاستهلاك الإضافى.

٥- يحسب الاستهلاك الإضافى كاملاً اعتباراً من تاريخ الاستخدام الفعلى فى الإنتاج لا من تاريخ الشراء أو التركيب ولمرة واحدة، أى أنه لا يخصم بنسبة الفترة من تاريخ استخدام الأصل الجديد إلى نهاية السنة، ولكن تخصم نسبة الـــ ٢٥% كاملة.

٦- لأجل الانتفاع بخصم الاستهلاك الإضافى لابد أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقاً لما تقضى به أحكام المادة (١٠٠) من القانون.

هذا وقد سبق أن صدرت التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٦٧ لسنة ١٩٨٨ بتاريخ ١٩٨٨/١٢/٢٨ والتى أكدت على ضرورة عدم احتساب الاستهلاك الإضافى إلا فى حالة اعتماد الدفاتر، وأن معيار نظامية الدفاتر أو عدم اعتماد نظاميتها هو بما ينتهى إليه أمر اعتمادها من عدمه وفقاً لآخر درجة من درجات الفحص أو التقاضى بحسب الأحوال وليس بما يقدمه الممول من إقرارات معتمدة من محاسبين ومنتظمة وفق لأحكام مهنة المحاسبة والمراجعة وفقاً لحكم المادة ٣٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (قبل تعديله بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣).

٤- الضرائب:

نص البند الرابع من المادة (٢٧) على أن يعتبر من ضمن التكاليف الواجبة الخصم: "الضرائب المباشرة التى يدفعها الممول ماعدا الضريبة التى يؤديها طبقاً لهذا القانون، ونتيجة لذلك يعد من التكاليف واجبة الخصم ما تدفعه المنشأة وتتحمله من ضرائب مباشرة مختلفة متصلة بمباشرة المهنة فيما عدا الضريبة الموحدة التى يؤديها طبقاً للقانون.

أما بالنسبة للضرائب الأجنبية فيختلف الوضع بالنسبة للمنشآت المصرية عنها بالنسبة للمنشآت الأجنبية.

فبالنسبة للمنشآت المصرية التى لها وكالات فى الخارج وأرباحها تدخل فى وعاء الضريبة المصرية، أى لم ترق إلى مستوى المنشآت المستقلة فى

الخارج فإن الضرائب المباشرة التى يثبت أن هذه الوكالات أو الفروع تدفعها فعلاً فى الخارج، يجب أن تخصم كأحد بنود التكاليف.

أما بالنسبة للمنشآت الأجنبية التى تزاول أعمالها فى مصر فإن الضرائب الأجنبية التى تدفعها عن أرباحها المحققة فى مصر لا يمكن معالجتها إلا عن طريق المعاهدات والاتفاقات الدولية بين البلاد صاحبة الشأن لمنع الازدواج الضريبى.

٥- التبرعات:

نص البند (٥) من المادة (٢٧) على خصم:

النوع الأول: التبرعات المدفوعة أو التى تؤول للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة أياً كان مقدارها".

وذلك لتشجيع الأفراد على مساعدة الجهاز الإدارى للدولة بغض النظر عما إذا كانت نتيجة العمليات ربحاً أو خسارة، فهذه تخصم بالكامل، وسواء أكانت تبرعات نقدية أو عينية.

* وقد سبق أن صدرت التعليمات التفسيرية العامة رقم (٣) لسنة ٨٦ بتاريخ ١٩٨٦/٨/٢، حيث قضت بأن الشهادات الصادرة من البنك الأهلى المصرى بفئاتها المختلفة سواء بالعملة المصرية أو بالعملية الأجنبية والخاصة بسداد ديون مصر تعتبر من قبيل التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة. وتخصم أياً كان مقدارها.

النوع الثانى:

التبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية - والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى. بما لا يجاوز ٧% من الربح السنوى الصافى للمنشأة". أى الربح الضريبى المعدل، ويشترط لخصم هذا النوع من التبرعات تحقيق أرباح حتى يسمح بخصمها فى حدود النسبة المشار إليها بعاليه.

وقد نصت الفقرة الأخيرة من البند (٥) من المادة ٢٧ على أنه: "ولا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها فى المادة (٥) من هذا القانون".

أى أنه لا يجوز خصم نفس التبرعات من أية إيرادات أخرى من الإيرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة الموحدة، ولكن يمكن خصم ما لم يسبق خصمه من تلك التبرعات فى حدود النسبة التى نص عليها القانون.

٦- المخصصات والاحتياطيات:

ينص البند (٦) من المادة (٢٧) فيما يتعلق بالمخصصات والاحتياطيات على ما يأتي:

"المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار بشرط أن تكون هذه المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة، وأن تستعمل في الغرض الذى خصصت من أجله، فإذا اتضح بعد ذلك أنها استخدمت في غير ما خصصت من أجله فإنها تدخل في إيرادات أول سنة تحت الفحص. وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥% من الربح السنوى الصافى للمنشأة.

أما المبالغ التى تأخذها المنشأة من أرباحها لتغذية الاحتياطيات على اختلاف أنواعها والتى تعد لتغطية خسارة محتملة أو لمنح العاملين مكافآت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر في السنة فلا تخصم من مجموع الأرباح التى تسرى عليها الضريبة".

ومن هذا النص يتضح أن المشرع قد سمح في البند السادس من المادة (٢٧) باعتماد المبالغ المستقطعة من الأرباح لتغذية المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة القيم، وهى بهذا المعنى تختلف عن الاحتياطيات التى هى عبارة عن استقطاع جزء من الأرباح لمقابلة طارئ معين محتمل الوقوع، أو بقصد تدعيم المركز المالى للمنشأة بوجه عام، ومن نص الفقرة الثالثة من البند السادس يتضح أنه لا يجوز خصم أية مبالغ لتغطية الاحتياطيات باعتبارها من قبيل التصرف في الأرباح المحققة مهما اختلفت مسمياتها وأهدافها، وطبقاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية - لا يجوز تحميل أرباح سنة لحساب السنة الأخرى لمجرد الاحتياط.

إلا أن البند (٦) من المادة (٢٧) اشترط لتكوين المخصصات عدة شروط:

(أ) أن تكون هذه المخصصات مقيدة بحسابات المنشآت وثابتة في دفاترها غير متداخلة في حسابات أخرى ليمكن متابعتها لكل مخصص حسب الغرض منه.

(ب) أن يكون بند التكلفة مخصصاً وليس احتياطياً بمعنى أنه معد لمواجهة النقص في قيم الأصول مثلاً أو لمواجهة الخسائر أو أى أعباء مالية مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار.

(ج) أن تستعمل فى الغرض الذى خصصت من أجله، فإذا اتضح بعد ذلك أنها استخدمت فى غير ما خصصت له فإنها تدخل فى إيرادات أول سنة تحت الفحص.

(د) وفى جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥% من الربح السنوى الصافى للمنشأة أى صافى الربح الضريبى المعدل بعد إدخال التعديلات على صافى ربح الإقرار. ومن هذا يتضح أنه لا يسمح بخصم نسبة للمخصصات إلا فى حالة تحقيق المنشأة للأرباح.

(هـ) لا يجوز السماح بتغذية أية احتياطيات أياً كان نوعها.

أما بالنسبة للمكافآت: التى تمنح للعمال والمستخدمين علاوة على أجورهم الأصلية، فالواقع أن ليس لمصلحة الضرائب الحق فى التدخل فى موضوع المكافآت التى تمنح للعمال والمستخدمين – فللممول كامل الحرية فى طريق إدارته لمنشأته وفى تحديد الأجور والمكافآت مادامت هذه المكافآت غير صورية، ومادامت أنها لم تمنح بقصد الغش والتهرب من الضرائب – فإذا كانت جدية ولم يكن الغرض منها الغش والتهرب من الضريبة يتعين خصمها. ولكن الفقرة الأخيرة من البند السادس من المادة (٢٧) حددت هذه المكافآت بما لا يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر فى السنة.

ويراعى أن حوافز الإنتاج التى تصرف للعاملين بسبب زيادة الإنتاج أو رفع مستوى الخدمة يتم معالجتها عند الفحص كبند مستقل عن المكافآت التى حددها القانون بما لا يزيد على مرتب ثلاثة أشهر فى السنة.

٧- أقساط التأمين الإجتماعى:

نص البند (٧) من المادة (٢٧) من القانون على خصم: "أقساط التأمين الاجتماعى المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتى يتم أداؤها للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية أو الهيئة العامة للتأمين والمعاشات".

* من نص هذا البند يتضح أنه من بين التكاليف التى يمكن للممول خصمها من الإيرادات وصولاً إلى الربح الصافى حصة صاحب العمل فى أقساط التأمين المستحقة على المنشأة سواء لصالح العاملين أو لصالح صاحب العمل والتى يتم أداؤها سواء سددت أو لم تسدد بعد بالفعل.

أما حصة العاملين فى نظام التأمينات الاجتماعية أو فى نظام التأمين والمعاشات فلا تعد من التكاليف الواجبة الخصم، لأن عبئها يقع على العامل نفسه، وتقوم المنشأة باستقطاع هذا الجزء من الأجور والمرتبات المنصرفة آخر كل شهر استناداً إلى مبدأ الحجز والتحصيل عند المنبع، ويقع الالتزام على

المنشأة بتوريد هذه الأقساط المستحقة "حصة العامل وحصة صاحب العمل معاً" إلى المكتب المختص بالتحصيل.

وقد استثنى المشرع خصم حصة صاحب العمل المستحقة للتأمينات الاجتماعية، أو للهيئة العامة للتأمين والمعاشات لصالح صاحب العمل، رغم أن ذلك يعد من قبيل استعمال الربح، إلا أنه قصد بذلك تشجيع نظام مظلة التأمينات الاجتماعية لكى تمتد لأصحاب الأعمال أنفسهم ضد كوارث الزمن ومن جانب آخر لتغذية نظام التأمين داخل حدود الجمهورية.

٨- المبالغ المستقطعة لحساب صناديق التوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها:

ينص البند (٨) من المادة (٢٧) على خصم: "المبالغ التى تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها وأرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها، سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعى الخاصة البديلة، أو كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة. وذلك بما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافآة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص".

* من نص هذا البند يتضح أنه سواء أكانت تلك المبالغ مستقطعة لحساب صناديق منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الاجتماعى الخاصة البديلة أو منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة، فإنها تعتبر تكليفاً. وبالتالى تخصم من الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة ما تدفعه المنشأة لحساب هذه الصناديق أو لإحداها لمصلحة موظفيها متى توافرت الشروط التالية، بصرف النظر عن خضوع المنشأة لنظام التأمين الأجتماعى أو عدم خضوعها:

١- أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش.

٢- أن تدفع المبالغ إلى صندوق جماعى خاص بجميع العاملين بالمنشأة بدون استثناء ، بمعنى أنه يشترط أن يكون صرف المبالغ المخصصة إلى

الموظفين مباشرة، ولا تملك المنشأة الحق فى حرمان أحدهم، وأن يكون التصرف طبقاً للائحة الصندوق أو قانون العمل.

٣- أن يكون للصندوق شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المنشاة، وفى هذه الحالة لا يصح للمنشأة التصرف فى المبالغ المودعة بهذه الصناديق أو إعادتها إلى ملكيتها الخاصة.

٤- أن تكون أموال هذه الصناديق مستثمرة لحسابها الخاص خارج أصول المنشأة وبعيداً عن أعمال المضاربة واحتمالات الخسارة لضمان سداد التزامات هذا النظام.

٥- ألا تتجاوز المبالغ التى تستقطعها المنشآت من أرباحها سنوياً لحساب الصناديق الخاصة ٢٠% من مجموع مرتبات وأرباح العاملين بها.

ولعله من الجدير بالذكر أن المادة الأولى من القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ الخاص بصناديق التأمين الخاصة تقضى بأنه: "يقصد بصندوق التأمين الخاص كل نظام بأية جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد أو أية صلة اجتماعية تتألف بغير رأس المال، ويكون الغرض منه وفقاً لنظامه الأساسى أن يؤدى إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات محددة، وذلك فى الحالات التالية:

(أ) زواج العضو أو ذريته أو بلوغه سناً معينة أو وفاة العضو أو من يعوله.

(ب) التقاعد عن العمل أو ضياع مورد الرزق.

(ج) عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث.

(د) أية أغراض أخرى توافق عليها المؤسسة المصرية العامة للتأمين.

وتقضى المادة (١١) من نفس القانون بأن يكون من بين موارده اشتراكات الأعضاء وما تساهم به الدولة أو الجهات التى يتبعها الصندوق.

ثانياً التكاليف الأخرى واجبة الخصم:

لاشك أن المادة (٢٧) من القانون لم تكن تهدف إلى حصر جميع أنواع التكاليف واجبة الخصم، بل هى فقط قد حددت أهم هذه الأنواع لأنها ذكرت عبارة "وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص ..." فهى قد خصت هذه الأنواع بالذكر حتى يتم الاسترشاد بها من ناحية، وحتى لا تفتح باب الجدل والنقاش حولها كما سبق وأشرنا.

لذلك فإن هناك بعض التكاليف الأخرى التى يسمح بخصمها من إجمالى الإيرادات، طالما تتوافر فيها الشروط السابق بيانها، وتتفق مع العرف السائد فى مجال الأعمال وفى تطبيقات مصلحة الضرائب وتعليماتها، ومن هذه التكاليف:

(١) المرتبات والأجور:

وتعتبر الأجور التى يحصل عليها العاملون بالمنشأة من التكاليف واجبة الخصم وكذلك ما يحصل عليه هؤلاء العاملين من مزايا نقدية وعينية كالملابس والطعام والمسكن والعلاج ... وكذلك ما يحصلون عليه من أجور إضافية. على أنه يجب ألا يدخل ضمن بند المرتبات والأجور بعض البنود الأخرى التى نعرض لها ببعض التفصيل:

(أ) مرتب المدير صاحب المنشأة:

فقد يتولى صاحب المنشأة إدارتها مقابل مرتب يحسبه لنفسه، ولا يعتبر هذا المرتب من ضمن التكاليف واجبة الخصم، لأن صاحب المنشأة لا تربطه بالمنشأة علاقة عمل وليس أجيراً بها أو لديها، وبالتالى فإن ما يحصل عليه فى هذه الحالة لا يعتبر من ضمن بند المرتبات والأجور للعاملين، بل أن ما يحصل عليه فى هذه الحالة هو من قبيل استعمالات الربح والتصرف فيه وليس تكليفاً عليه.

(ب) المرتب المدفوع للشريك المتضامن:

لا يعتبر مرتب الشريك المتضامن فى شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة من بين التكاليف واجبة الخصم، بل هو نوع أو طريقة من طرق توزيع الربح بين الشركاء، لذلك يرد هذا المرتب إلى وعاء الضريبة، كما يضاف إلى نصيب الشريك فى الربح ويخضع بالتالى للضريبة.

(ج) المرتب المدفوع لذوى القربى من صاحب المنشأة:

قد يعمل فى المنشأة بعض من ذوى القربى لصاحبها ويشترط لاعتبار هذا المرتب من قبيل التكاليف ما يلى:

* أن يقوم الشخص المدفوع له هذا المرتب بعمل فعلى فى المنشأة بناءً على عقد عمل رسمى.
* الا يزيد هذا المرتب عن أجر المثل.

فإذا لم يتوافر هذان الشرطان يعتبر هذا المرتب من قبيل استعمالات الربح، ولا يعتبر من قبيل التكاليف واجبة الخصم.

(٢) الفوائد أو العوائد المدينة:

وهنا نجد عدة أنواع من هذه العوائد معالجتها كما يلى:

(أ) العوائد على القروض:

تعتبر العوائد (الفوائد) التى تدفعها المنشأة على الأموال المقترضة من الغير من بين التكاليف واجبة الخصم، كما يدخل فى ذلك أيضاً فوائد البنوك المدينة وعمولات ومصروفات البنك ... وغيرها.

(ب) الفوائد على رأس المال المستثمر:

قد يقوم الشركاء فى شركات الأشخاص (التضامن والتوصية البسيطة) باحتساب فائدة على رأس المال المستثمر قبل إجراء توزيع الربح الصافى، ولا يعدو ذلك فى الواقع أن يكون طريقة من طرق توزيع الربح، ولذلك لا تعتبر هذه الفوائد من بين التكاليف واجبة الخصم ومثلها فى ذلك مثل:

- عوائد الحسابات الجارية الدائنة أو المدينة للشركاء في شركات التضامن والتوصية البسيطة، حيث يدخل ذلك كله فى وعاء الضريبة، (م٣٠).

(ج) كذلك فإنه إذا كان أحد الشركاء قد قدم قرضاً للشركة، ويحصل بالتالى على فائدة أو عائد لهذا القرض، فإن هناك من ذهب إلى معالجة فوائد هذا القرض على النحو التالى:

- إذا كان القرض مقدماً من الممول الفرد أو من أحد الشركاء المتضامنين فإن الفوائد التى يحصل عليها لا تعتبر من قبيل التكاليف واجبة الخصم لأن هذا الشريك هو أحد أصحاب المنشأة وليس دائناً لها.
- أما إذا كان مقدماً من شريك موصى فإن فوائدة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لتعلقها برأس المال المفروض على نتاجه الضريبة.

والواقع أننا لا نرى هذا الرأى لأنه يخلق اختلافاً فى المعاملة لذات البند باختلاف موقع الأشخاص من الشركة أو المنشأة، كما أنه يتعارض مع نص وروح المادة (٣٠) التى ساوت بين الشريك الموصى والشريك المتضامن والممول الفرد، حيث تنص المادة (٣٠) فى فقرتيها الأولى على ما يلى:

"يدخل فى وعاء الضريبة أرباح مجموع المنشآت الفردية التى يستثمرها كل ممول فى مصر ونصيب الشريك المتضامن والشريك الموصى فى شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشريك فى شركات الواقع، وكذلك كل ما يتقاضاه من أجر أو عوائد على رأسماله أو حسابه الجارى لدى الشركة أو غير ذلك من إيراد.

وتكون الشركة مسئولة عن الضريبة المستحقة على الشريك فى حدود نصيبة فى الشركة".

ومن خلال هذا النص يمكن القول بأن المشرع قد ساوى بين كل من الممول الفرد، والشريك المتضامن والشريك الموصى، والشريك فى شركات الواقع، وذلك فيما يتعلق بما يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة لهم، والذى حددته المادة بالبنود التالية:

- أرباح النشاط التجارى أو الصناعى.

- ما يتقاضاه أى منهم من أجر.
- وما يحصل عليه من عوائد على رأسماله.
- وما يحصل عليه من عوائد على حسابه الجارى لدى الشركة.
- ما يحصل عليه من إيرادات بخلاف ذلك.

وبهذا النص تم توحيد المعاملة الضريبية لهم، كما أصبح الشريك الموصى شأنه شأن الشريك المتضامن من حيث تجميع كافة ما يحصل عليه من أرباح وإيرادات أخرى.

وبالنسبة لشركات الواقع:

فهى الشركة التى يتوفى صاحبها ثم يستمر ورثته فى إدارة الشركة واستغلال النشاط التجارى أو الصناعى الخاص بها ، ذلك أن استمرار هؤلاء الورثة فى نشاط الشركة بعد وفاة مورثهم يعنى قيام شركة واقع بين هؤلاء الورثة لأنهم لم يصبحوا شركاء بإرادتهم ورغبتهم ولكن ظروف وفاة مورثهم فرضت عليهم هذا الواقع فأصبحوا شركاء فى شركة واقع لامناص منه. وتتحدد الأرباح الخاضعة للضريبة فى شركات الواقع كما يلى:

(١) تتحد الأرباح باسم المورث حتى تاريخ وفاته عن السنوات السابقة التى قد لا تكون قد تم المحاسبة عليها ضريبيا، وكذلك عن السنة الأخيرة من حياة المورث وذلك من بدايتها حتى تاريخ وفاته.

(٢) تتحدد الأرباح بعد ذلك حسب اتفاق الشركاء فى تقسيمها بينهم، ويتم تحديد الأرباح باسم كل وارث شخصياً حسب نصيب كل منهم فى الأرباح الحقيقية، كما يحق لكل منهم الاستفادة بحكم المادة (٨٨) الخاصة بخصم الأعباء العائلية.

بالنسبة لشركات المحاصة:

وشركة المحاصة هى شركة غير ظاهرة أو غير معلنة، وبالتالى يحجب عنها القانون التجارى الشخصية المعنوية، ويقوم بإدارة الشركة أحد الشركاء ويدعى مدير المحاصة أو المدير الظاهر بينما يظل باقى الشركاء مستترين، حيث أن الشريك الظاهر يتعامل مع الغير باسمه وليس باسم الشركة لأن الشركة أصلاً غير معلنة.

وتتحدد الأرباح التى حققتها الشركة فى هذه الحالة باسم المدير الظاهر بغض النظر عن وجود باقى الشركاء المستترين سواء كانوا متضامنين أو موصين ويعتبر هو أيضاً مسئولاً عن الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة التى تحددت باسمه.

أما إذا أصبحت شركة المحاصة ظاهرة ومعلنة وأصبح الشركاء فيها معلومين لمن يتعاملون مع الشركة، وذلك بأن قاموا بأعمال الإدارة أو عقد الصفقات باسم الشركة ولحسابها، تنقلب شركة المحاصة إلى شركة واقع حقيقية ويتم تقسيم الربح بين الشركاء، وبذلك يتم معاملتهم ضريبيا معاملة الشركاء فى شركات الواقع.

الإلتزام بدفع الضريبة:

لاشك أن الممول الفرد صاحب المنشأة الفردية يكون مكلفاً بأداء الضريبة وملزماً بها لأنها تربط باسمه شخصياً، وكذلك بالنسبة للشركاء المتضامنين سواء فى شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة إذ يقع الالتزام بدفع الضريبة على أشخاص الشركاء لا على الشركة، ولذلك فلا يعنى مصلحة الضرائب أن تكون الشركة قد استكملت إجراءات تأسيسها القانونية أم لا، فالضريبة دين فى ذمة الشركاء حتى ولو لم تتخذ الشركة المظهر الخارجي الذى يتطلبه القانون كما أن أى اتفاق بين الشركاء المتضامنين على تحمل أحدهم للضريبة ليس ملزماً لمصلحة الضرائب بما يستحق عليه من ضريبة.

أما بالنسبة للشركاء الموصين فإن الالتزام بدين الضريبة يقع على الشركة ذاتها، وذلك لأن مسئولية الشريك الموصى تقتصر على حدود نصيبه فى رأس المال ولا تتعداها إلى أمواله الخاصة، ومن ثم يقع الالتزام بالضريبة على الشركة عند توزيع الأرباح واقتضاء الضريبة المستحقة على هذا النصيب. ولا يغير من حدود مسئولية الشريك الموصى قيام المادة(٣٠) بمساواته بالشريك المتضامن فيما يتعلق بالمعالجة الضريبية وربط الضريبة لأن هذه المساواة في المعاملة الضريبية لا تغير من حدود مسئولية الشريك الموصى التى تحكمها نصوص القانون التجارى. ولذلك فإننا نرى أن المعالجة العادلة لفوائد قرض الشريك والتى تتفق مع المبادئ المحاسبية تتطلب أن تعتبر عوائد أو فوائد القروض المقدمة من الشركاء ضمن التكاليف واجبة الخصم على أن يكون معدل الفائدة على قرض الشريك متماثلاً مع معدلات الفائدة السائدة في السوق ؛ كما أن هذه الفوائد خاضعة للضريبة الموحدة على رؤوس الأموال المنقولة، وبالتالى تلتزم الشركة بحجز الضريبة عليها من المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب؛ مما لا نرى معه سبباً وجيهاً لجحد حق الشريك أو صاحب المنشأة فى استثمار أمواله بالطريقة التى يختارها طالما أن عوائد هذا الاستثمار سوف تخضع للضريبة بشكل أو بآخر ، ولا يدخل ضمن الأرباح أو يرد للوعاء إلا ذلك الجزء

من الفوائد الذي يزيد عن المعدل السائد للفائدة في وقت عقد قرض الشريك حيث يعتبر هذا الجزء الزائد وسيلة للتهرب الضريبي .

(٣) مصاريف التأسيس:

تتمثل مصاريف التأسيس فى تلك المصروفات التى تنفقها الشركة فى مراحل تكوينها الأولى مثل رسوم تسجيل العقد وأتعاب المحاماة ومصروفات إدخال عدادات المياه والإنارة والتليفون وغير ذلك من المصروفات اللازمة لإنشاء الشركة وتأسيسها. وتعتبر هذه المصروفات من وجهة النظر المحاسبية مصروفات إيرادية مؤجلة، بمعنى أنها لا تحمل على حساب الأرباح والخسائر لفترة واحدة بل يتم توزيعها على عدة فترات محاسبية تتراوح بين ٣-٥ سنوات، وبالتالى يتم اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم حتى يتم استهلاكها تماماً.

(٤) الإكراميات:

وهى المبالغ التى تدفعها المنشأة بغرض تسهيل أعمالها وتوسيع دائرة نشاطها سواء كانت فى صورة عينية أو فى صورة مبالغ نقدية، وكذلك الهدايا التى تمنحها المنشأة على سبيل الإعلان مثل النتائج والأجندات وأدوات المكاتب ... وخلافه.وعلى الرغم من صعوبة إثبات دفع هذه الإكراميات، فقد سايرت مصلحة الضرائب محكمة النقض في اعتبار هذه الإكراميات من التكاليف جائزة الخصم من الأرباح بشرط:

- أن تكون متصلة بمباشرة النشاط وتحقيق الأرباح.
- أن يتم إثبات جدية صرفها.
- ألا تتجاوز قيمتها ٣% من رقم الأعمال.

(٥) مصروفات السفر والانتقال:

جرت عادة مصلحة الضرائب على اعتماد مصاريف السفر والانتقال الخاصة بصاحب المنشأة أو بالشريك المتضامن واعتبارها من ضمن التكاليف واجبة الخصم إذا توافرت فيها الشروط العامة السابق الإشارة إليها من حيث كونها مرتبطة بنشاط المنشأة، وغير مبالغ فيها ومؤيدة بمستندات، وإلا تم إعتبارها مصروفات شخصية أى استعمال للربح وليست تكليفاً عليه ومن البنود التى تدخل فى هذا الصدد مصروفات السيارة التى يملكها صاحب المنشأة ويستخدمها فى أداء أغراض المنشأة فضلاً عن أغراضه الخاصة، وجرت العادة على اعتبار أن ثلث هذه المصاريف يعتبر خاصاً بالشريك أو الممول ذاته، وبالتالى لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، بينما يعتبر الثلثان الآخران من التكاليف واجبة الخصم.

(٦) العمولات:

وهنا يتم التفرقة بين الأنواع التالية:

(أ) العمولات المدفوعة للعاملين فى المنشأة وتعتبر بالتالى جزءاً من أجورهم وتخضع بالتالى للضريبة على المرتبات وما فى حكمها، ولذلك تعد من التكاليف واجبة الخصم.

(ب) العمولات المدفوعة للشركاء سواء كانت الشركة تضامن أو توصية بسيطة، لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأنها وسيلة من وسائل توزيع الربح بينهم، ولذلك تضاف إلى أنصبة كل واحد منهم لاخضاعها للضريبة.

(ج) العمولات التى تدفع للغير من خارج المنشأة:

- إذا كان للأشخاص المدفوع لهم هذه العمولات سجل تجارى، ومحل معلوم لممارسة نشاطهم فإنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط إخطار مأمورية الضرائب المختصة بها.
- إذا لم يكن لهؤلاء الأشخاص المدفوع لهم هذه العمولات سجل تجارى، وبالتالى ليس لهم محل نشاط معلوم، فإن المنشأة التى قامت بدفع هذه العمولات تلتزم بحجز الضريبة المستحقة على هذه العمولات وتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لدفع هذه العمولة أو السمسرة (م ١٨) وفى هذه الحالة تعتبر تكاليف واجبة الخصم.

(٧) مصروفات التأمين:

تتعدد معالجة مصروفات التأمين بتعدد أنواعها كما يلى:

(أ) أقساط التأمين ضد أخطار الحريق والسرقة وإصابات العمل تعتبر من الأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة.

(ب) أقساط التأمين على حياة صاحب المنشأة أو أحد الشركاء لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

(ج) مبالغ تأمين الإيجار والنور والتليفون تعد بمثابة أصل من أصول المنشأة، وبالتالى لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم.

(د) تأمينات الدخول فى عطاءات أو مناقصات تعد أصلاً من الأصول ولا تعتبر من التكاليف، أما إذا ضاع حق المنشأة فى استرداد هذه التأمينات لأى سبب فإنها فى هذه الحالة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم فى السنة التى تم فيها ذلك.

(٨) المصروفات القضائية (والتعويضات والغرامات):

وتعتبر من التكاليف واجبة الخصم إذا توافر فيها الشروط التالية:

(١) أن تكون ذات صفة إيرادية، وبالتالى فإن ما يتعلق منها بالأصول الثابتة (مثل ما تتحمله المنشأة من مصروفات فى سبيل اقتناء أصل ثابت) فإنها تعتبر تكاليف رأسمالية وتمثل جزءاً من تكاليف الأصل الثابت وتستهلك معه وفقاً لنسب الاستهلاك المقررة.

(٢) أن تكون متعلقة بأعمال المنشأة مثل المصاريف القضائية الخاصة بمطالبة المدينين بما هو مستحق عليهم أو التعويضات التى تدفعها المنشأة بناءً على أحكام قضائية للغير. أما تلك المصروفات القضائية أو التعويضات المتعلقة بصاحب المنشأة أو أحد الشركاء بصفة شخصية ولا تتصل بنشاط المنشأة فلا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

(٣) ألا تكون متعلقة بمخالفات جنائية أو بغرامات لها صفة شخصية كغرامات مخالفة قوانين الضرائب أو القوانين السائدة. أما إذا كان قد تسبب للممول تهمة تتعلق بإدارة النشاط (مثل مخالفات التسعير الجبرى والغش التجارى) مما أضطره فى سبيل دفع هذا الاتهام إلى توكيل محام وتكبد فى سبيل ذلك مصروفات قضائية وغيرها ثم حكم ببراءته، فإن هذه المصاريف كلها تعتبر تكاليف واجبة الخصم.

أما إذا حكم بإدانته وثبت فى حقه الاتهام المنسوب إليه من مخالفة القوانين، فإن المصروفات التى تكبدها لا تعتبر تكاليف واجبة الخصم، وإلا كانت مصلحة الضرائب تكافئه على مخالفته للقوانين ؛ وبالتالى فالأجدر أن لا تسمح له بخصم هذه التكاليف من وعاء الضريبة.

(٩) الديون المعدومة:

تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط أن تكون قد تحققت فعلاً وتم إعدامها وليست مجرد ديوناً مشكوكاً فيها، وبشرط أن تكون المنشأة قد اتخذت الإجراءات القانونية للمطالبة بهذه الديون وحفظ حقها فيها، ويتم اعتمادها كمصروفات فعلية فى السنة التى يتم فيها إثبات إعدامها فعلاً.

(١٠) مكافآت ترك الخدمة:

تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط التحقق من خروجها من ذمة الشركة إلى ذمة صندوق الادخار أو المعاشات طالما كان لهذا الصندوق شخصية مستقلة.

(١١) المسحوبات:

لا تعتبر المسحوبات التى يقوم بها صاحب المنشأة أو أحد الشركاء من التكاليف واجبة الخصم، فإذا كان مسحوبات بضاعة فإنها تعد استعمالاً للربح وتضاف إلى وعاء الضريبة بسعر تكلفتها إذا كان قد سحبها بسعر التكلفة، وبسعر بيعها إذا كانت قد سحبت بسعر البيع .

(١٢) مصاريف الإعلان:

تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، بشرط مراعاة ما يلى:

(أ) إذا كانت مصروفات إعلان دورية ومتكررة يتم خصمها فى نفس العام الذى انفقت فيه.

(ب) إذا كانت تمثل حملة إعلانية طويلة الأجل فهي تمثل مصروفاً إيرادياً مؤجلاً وبالتالي يسمح بخصمها على فترة تتراوح بين ٣ - ٥ سنوات .

(ج) إذا كانت تتمثل فى إعلانات نيون مضاءة أو بتجهيزات معينة أعلى المبانى وفى الميادين العامة فإنها تعتبر أصلاً ثابتاً وتستهلك بمعدل ١٢,٥ سنوياً.

(١٣) الخسائر الناجمة عن السرقة والاختلاس:

تعتبر هذه الخسائر من التكاليف واجبة الخصم متى ثبت وقوعها وعدم ردها للممول، حتى ولو لم يقم بالسعى لتنفيذ الحكم الصادر ضد السارق أو المختلس بالتعويض وقد أيدت التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب هذا الرأى بقولها أن الممول يحاسب على ما تحقق فعلاً من ربح وليس على ما فرط فى تحصيله منه، أو ما أهمل توقعه من خسائر. وبذلك تعتبر هذه الخسائر من التكاليف التى تخصم من وعاء الضريبة حتى ولو كان نظام الرقابة الداخلية فى المنشآة غير كاف أو فيه من الثغرات ما يساعد على السرقة والاختلاس.

(١٤) الترميمات و التصليحات والإضافات:

إذا كانت الترميمات والتصليحات من ذلك النوع الدورى الذى لابد من القيام به لحسن أداء العمل، فإنها تعتبر من التكاليف جائزة الخصم فى سنة صرفها مثل ألواح الزجاج المكسورة المستبدلة، وأعمال البياض وغيره خاصة إذا كانت ضئيلة القيمة نسبياً.

أما إذا كانت هذه المصروفات تمثل مبالغ كبيرة مثل تركيب بلاط جديد أو غير ذلك فإنها تعتبر مصروفات إيرادية مؤجلة وتوزع على فترة تتراوح بين ٣-٥ سنوات.

أما الإضافات فهى مصروفات رأسمالية بطبيعتها ويتم تحميلها على الأصل المختص وتستهلك معه وبالتالي لا يعتبر تكلفة تخص السنة إلا ذلك الجزء الداخل ضمن بند الاستهلاك أصلاً.

المبحث الثالث

بعض المشاكل المتعلقة بالضريبة الموحدة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى

يعترض التطبيق العملى للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى مجموعة من المشاكل التى أثارت الجدل والنقاش بين رجال الأعمال ومصلحة الضرائب، كما أثارت جدلاً علمياً بين أساتذة الضرائب ورجال المحاسبة والاقتصاد والقانون. وحتى يكتمل فهم الطالب للضريبة الموحدة عموماً وللجزء المتعلق بالضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى، فقد رأينا أن نعرض باختصار لبعض هذه المشاكل مع توخى البساطة فى العرض، تاركين تعميق الجدل والنقاش للأبحاث العلمية والمؤتمرات المتخصصة فى دراسة هذه المشاكل.

أولاً: ترحيل الخسائر فى مفهوم المادة (٢٨) من القانون:

تنص المادة (٢٨) من القانون على أنه "إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية، فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقى إلى السنة التالية، فإذا بقى جزء بعد ذلك من الخسارة نقل إلى السنة التالية وحتى السنة الخامسة، ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة إلى حساب سنة أخرى، ولا يسرى هذا الحكم على أوجه النشاط التى يتم ربط الضريبة عليها على أساس مقطوع أو ثابت. وفى حالة التوقف الجبرى لا تحسب فترة التوقف من بين الفترات المنصوص علها فى هذه المادة".

والفلسفة وراء السماح بخصم هذه الخسائر من أرباح السنوات التالية تتمثل فى أن الخسارة هى فى الواقع استنزال واستقطاع لجزء من رأس المال ورأس المال يجب أن يظل سليماً لا يمس ولا تطاله يد الضريبة لأن ما يخضع للضريبة هو نتاج رأس المال وليس رأس المال نفسه، كما أن رأس المال هو ضمان لدائنى المشروع وللمتعاملين معه، ولذا يجب المحافظة عليه.

على أن هناك شروطاً يجب مراعاتها عند ترحيل هذه الخسائر أولها أن المستفيد من هذا النص هو الممول الذى ربطت الخسارة باسمة دون غيره سواء استمر فى مزاولة النشاط نفسه أو زاول نشاطاً أخر فى منشأة أخرى، ذلك لأن الخسارة تتعلق بالممول ذاته الذى تربط الضريبة باسمه شخصياً، وليس بالمنشأة كما أن ترحيل الخسارة ليس إلا وسيلةلتخفيض الربح الذي تربط عليه الضريبة باسم هذا الممول شخصياً في السنوات التالية للسنة التي ختم حسابها بخسارة .

وفي حالة شركات التضامن والتوصية البسيطة ، فان الشركاء المتضامنون أو الموصون هم الذين يسري حكم المادة (٢٨) في شأنهم لأن القانون الضريبي لم يفرق بين المتضامن والموصي ، حيث تربط الضريبة باسم كل منهم شخصياً.

وبناءً على ذلك فان انتقال ملكية المنشأة إلى ممول آخر بالتنازل أو البيع لا ينقل حق ترحيل الخسائر "ى ذلك الممول الجديد ، لأن الخسارة قد سبق ربطها باسم الممول الأصلي ، وبالتالي فهو وحده الذي يستفيد من حكم المادة (٢٨) .

كما أن حكم هذه المادة لا ينتقل الى الورثة الذين يستمرون في إدارة النشاط واستغلال المنشأة التي تركها لهم مورثهم لأنهم يعتبرون ممولون جدد، وشخصية الوارث مختلفة عن شخصية مورثه.

كما أن القانون لم يشترط للإستفادة من حق ترحيل الخسائر أن يكون الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة ، وبالتالي فان هذا الحكم يسري على جميع الممولين الذين تنتهي حسابات إحدى السنوات لهم بخسارة، يستوي في ذلك الممولون الذين تستند إقراراتهم إلى حسابات منتظمة، أو أولئك الذين تحدد أرباحهم بطرق التقدير الجزافي.

كما نود أن نؤكد أن قيام المنشأة باجراء معالجة محاسبية في الدفاتر لهذه الخسائر لا يحرمها من حقها في ترحيلها ضريبياً لخمس سنوات ، فمثلاً إذا قامت الشركة بإجراء قيد محاسبي بتخفيض رأسمالها بقيمة الخسارة أو خفضت بها إحتياطياتها أو أرباحها المرحلة من سنوات سابقة فإن كل ذلك لا يحرم المنشأة من حقها فى الاستفادة بحكم المادة (٢٨) من القانون لأن كل هذه المعالجات الدفترية وغيرها لم تغير من واقع الأمر شيئاً وهو أن هناك خسارة قد تحققت والممول يحاسب ضريبياً على ما حققه من ربح وليس على ما لحق به من خسارة.

كذلك يراعى دائماً عند إعمال نص المادة (٢٨) أن خسارة السنة الأقدم لها الأولوية في الخصم على خسارة السنة الأحدث، بمعنى أن خسارة سنة ما تخصم من أرباح السنوات الخمس التالية قبل الخسارة التى قد تظهر فى السنة التى تلى السنة المشار إليها، وهكذا فى حدود المدة التى نصت عليها المادة (٢٨)، كما يراعى ما سبق الإشارة إليه من أن خسارة أية سنة يمضى عليها خمس سنوات دون أن تستنفد بالكامل من أرباح هذه السنوات الخمس، فإن حق الممول يسقط فى خصمها أو خصم الباقى نهائيا بعد ذلك.

وقد نصت الفقرة الثانية من المادة (٢٨) على أن فترات التوقف الجبرى لا تحسب من بين فترة الخمس سنوات ذلك أن التوقف الجبرى هو في حقيقة الأمر توقف لا إرادى لم يزاول الممول النشاط خلاله بقوة القانون، وبالتالى لم يحقق خلاله ربحا يمكن إعمال نص المادة (٢٨) من خلاله.

كما أن المادة (٢٨) لم تجز ترحيل الخسائر فى حالات ربط الضريبة على أساس ثابت أو مقطوع، وهى حالات تمثل استثناء من قواعد تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة والتى تقضى بتحديد الضريبة سنوياً على أساس صافى الربح خلال السنة السابقة أو فترة الأثنى عشر شهراً السابقة. ومن تلك الحالات التى يتم ربط الضريبة فيها على أساس ثابت أو مقطوع التصرفات العقارية العارضة.

ثانياً: الازدواج الضريبى:

الازدواج الضريبى ببساطة شديدة هو خضوع وعاء واحد لأكثر من ضريبة أو خضوعه لنفس الضريبة مرتين. والازدواج الضريبى أمر غير مرغوب فيه لأنه يتسم بعدم العدالة فى توزيع العبء الضريبى، وإذا وقع فهو يمثل نقصاً فى التشريع أو عيباً فى التطبيق لذلك يتدخل المشرع فى أحيان كثيرة لمواجهة ظاهرة الازدواج الضريبى إما لمنع حدوثه، أو لتخفيف آثاره إذا لم يكن فى الإمكان تجنبه تماماً. كما أن الحكومة تقوم بعقد اتفاقيات مع الدول الأخرى لمنع الازدواج الضريبى ولضمان المعاملة بالمثل حتى لا يخضع نفس الإيراد للضريبة فى مصر وفى دولة أخرى، وهو ما يمكن تسميته بالازدواج الضريبى الخارجى.

ولعل أوضح الأمثلة على تدخل المشرع الضريبى لمنع الازدواج الضريبى ما ورد فى المادة (٢٩) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ معدلاً بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والتى تنص على:

"تخصم إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة فى ممتلكات المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص، والتى خضعت للضريبة طبقاً لأحكام الباب الأول من هذا الكتاب، أو أعفيت بمقتضى القانون، وكذا الإيرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال، أو أعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافى للمنشأة، وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها بعد خصم نصيبها فى مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠% من قيمة تلك الإيرادات.

ويسرى الحكم ذاته على إيراداته الأراضى الزراعية، أو العقارات المبنية الداخلة فى ممتلكات المنشأة أو الشركة، والتى خضعت لضريبة الأطيان أو للضريبة على العقارات المبنية أو أعفيت منها بمقتضى القانون، بحيث تخصم هذه الإيرادات من مجموع الربح الصافى للمنشأة أو الشركة بعد استبعاد ١٠% من قيمتها. ويشترط أن تكون هذه الإيرادات داخلة فى جملة إيرادات المنشأة. وفى كلتا الحالتين لا يجوز خصم أية تكاليف متعلقة بهذه الإيرادات".

ومن نص هذه المادة يتضح أن المشرع الضريبى قد تصدى للازدواج الضريبى الداخلى، حيث قضى بخصم إيرادات الثروة المنقولة والعقارية الداخلة فى جملة إيرادات المنشأة حتى ولو كانت معفاه من الضريبة الخاصة بها، وذلك بعد خصم ١٠% من قيمتها من مجموع الربح الصافى الذى تؤدى عنه الضريبة، وذلك بشرط أن تكون هذه الإيرادات داخلة فى جملة إيرادات المنشأة، وفى هذه الحالة لا يجوز خصم أية تكاليف أخرى متعلقة بهذه الإيرادات.

فالمادة (٢٩) تتعلق بكل من:

(١) إيرادات رؤوس الاموال المنقولة والتى تناولتها المادة (٦) من القانون حتى ولو كانت معفاة طبقاً للمادة (٨) من ذات القانون.

(٢) الإيرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال (طبقاً للباب الثانى) أو تكون أعفيت منها طبقاً للقانون.

(٣) إيرادات الأراضى الزراعية والعقارات المبنية الداخلة فى ممتلكات المنشأة والتى خضعت لضريبة الأطيان أو الضريبة على العقارات المبنية أو أعفيت منها، وذلك بعد خصم نصيب هذه الإيرادات من مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠% من إجمالى تلك الإيرادات وليس من صافيها.

شروط إعمال المادة (٢٩):

لكى يتم إعمال نص المادة (٢٩) هناك شروط يجب توافرها:

(١) أن تكون هذه الإيرادات ناتجة عن رؤوس أموال منقولة أو عقارية وداخلة فى رأس مال المنشأة التجارية أو الصناعية، وخاضعة بالتالى للضريبة باعتبارها من الأرباح التجارية والصناعية دون نتاج رؤوس الأموال المنقولة والعقارية الأخرى التى تكون مملوكة للممول أو للشركاء، ولكنها ليست داخلة فى رأس مال المنشأة.

(٢) الإيرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال (طبقاً للباب الثانى) أو تكون أعفيت منها طبقاً للقانون.

(٣) إيرادات الأراضي الزراعية والعقارات المبنية الداخلة في ممتلكات المنشأة والتي خضعت لضريبة الأطيان أم لضريبة على العقارات المبنية أو أعفيت منها، وذلك بعد خصم نصيب هذه الإيرادات من مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠% من إجمالي تلك الإيرادات وليس من صافيها.

شروط إعمال المادة (٢٩):

لكي يتم إعمال نص المادة (٢٩) هناك شروط يجب توافرها:

(١) أن تكون هذه الإيرادات ناتجة عن رؤوس أموال منقولة أو عقارية وداخلة في رأس مال المنشأة التجارية أو الصناعية، وخاضعة بالتالي للضريبة باعتبارها من الأرباح التجارية والصناعية دون نتاج رؤوس الأموال المنقولة والعقارية الأخرى التي تكون مملوكة للممول أو للشركاء، ولكنها ليست داخلة في رأس مال المنشأة.

(٢) لا يشترط أن يكون ناتج أعمال المنشأة ربحاً بل يتم إعمال أحكام هذه المادة حتى ولو كانت نتيجة الأعمال خسارة، وذلك لأن هذا الإيراد المستبعد محقق ومتميز عن الخسارة التي حققها النشاط التجاري أو الصناعي المعتاد في المنشأة، وبالتالي فإن صافي النتيجة من خسارة يمكن ترحيلها خمس سنوات متتالية وفقاً لأحكام المادة (٢٨) من القانون.

وقد صدر القانون رقم (٥) لسنة ١٩٩٨ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، وقد تم نشره في الجريدة الرسمية في العدد رقم (٤) تابع في١٩٩٨/١/٢٢ ، وقد تضمن هذا القانون مادتين فقط :

- المادة الأولى منه تقضي بإجراء تعديلات محددة في المواد (٢٩) ، (١١٤) ؛ (١١٨) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .
- المادة الثانية منه تقضي بنشر القانون في الجريدة الرسمية ويعمل به من السنة الضريبية ١٩٩٨ أو السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقاً لتاريخ نشر القانون[١].

---

[١] راجع في تفاصيل شرح هذا القانون والتعليق عليه ماورد في مؤلفنا "المحاسبة الضريبية ـــ الضريبة على أرباح شركات الأموال " ٢٠٠٣/٢٠٠٤ ص : ١٦٣ – ومابعدها.

ثالثاً: الكفالة التضامنية لدين الضريبة:

ولعلنا قد سبق وأن أشرنا إلى هذا الموضوع عند حديثنا عن الالتزام بسداد دين الضريبة، ويقصد بالكفالة التضامنية لدين الضريبة مسئولية الشريك المتضامن عن دين الضريبة المربوطة باسمه.

فقد أشارت المادة (٣٠) كما سبق التنويه إلى أن الضريبة تربط باسم كل شريك على حدة سواء كان متضامناً أو موصياً، فهل يعتبر الشريك المتضامن مسئولاً عن دين الضريبة المستحق عليه وعلى غيره من الشركاء أم أنه يكون مسئولاً عن دين الضريبة التي تخصه هو وحده والتي تم ربطها باسمه؟ وهل يحق لمصلحة الضرائب أن ترجع على أموال الشركة لاستيفاء الضريبة المستحقة على مجموع أرباح الشركة أو أحد الشركاء سواء أثناء حياة الشركة أو بعد تصفيتها؟

الواقع أن الضريبة تربط باسم الشريك المتضامن عن حصته في أرباح الشركة، وبالتالي يكون مسئولاً عنها وحده دون غيره من الشركاء لا على ذات الشركة ويثبت في ذمتهم هم لا في ذمتها، ولا يهم في نظر القانون من حيث فرض الضريبة أن تكون الشركة قد استوفت أو لم تستوف إجراءات الشهر القانونية.

على أن دراسة هذا الموضوع تتطلب تحديد مسئولية الشريك المتضامن عن الضرائب المستحقة في ضوء أحكام المادة (٣٠) من قانون الضرائب على الدخل، والمادتين ٥٢٣، ٥٦٥ من القانون المدني، والمادة (٢٢) من القانون التجاري كما يلي:

(١) بالنسبة للضرائب المستحقة على الشركاء الوصين في ربح التوصية البسيطة:

لاشك أن مسئولية الشريك الموصي محدودة بنصيبه في رأس الشركة ولاتتعداها إلى أمواله الخاصة، وطبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (٣٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فهي دين على الشركة في حدود نصيب كل شريك في الشركة، وبالتالي فإنه يضمن الوفاء بضريبة الشركاء الموصين ما يلي:

(أ) أموال الشركة: وذلك تمكيناً للخزانة العامة من استيفاء الضريبة المستحقة على الشريك الموصي في حدود نصيبه في الشركة.

(ب) الأموال الخاصة للشركاء المتضامنين: فإذا لم تكف أموال الشركة للوفاء بالضريبة، أمكن الرجوع على الشركاء المتضامنين فيها، حتى ولو كان دين الضريبة المذكور قد ترتب قبل دخولهم في الشركة أو دخول بعضهم، ذلك

أن الشركاء المتضامنون سواء فى شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة يكونون مسئولون عن جميع ديون الشركة بالتضامن وتمتد مسئوليتهم تلك إلى أموالهم الخاصة.

ومما يؤكد ذلك أن المادة (٢٢) من القانون التجارى، لم تفرق بين الديون التى ترتبت فى ذمة الشركة قبل دخول الشريك المتضامن للشركة، وبين غيرها من الديون التى تترتب فى ذمتها بعد دخوله.

(٢) بالنسبة للضريبة المستحقة على نصيب الشريك المتضامن فى أرباح شركات التضامن أو شركة التوصية:

على الرغم من أن الضريبة تفرض على كل شريك شخصياً وتعتبر ديناً فى ذمته، إلا أنها كذلك تعتبر ديناً على الشركة فى حدود نصيب هذا الشريك كما جاء فى الفقرة الثانية من المادة (٣٠) "وتكون الشركة مسئولة عن الضريبة المستحقة على الشريك فى حدود نصيبه فى الشركة". وبذلك فإن ما يضمن الوفاء بالضريبة المستحقة على الشريك المتضامن:

(أ) أموال هذا الشريك باعتباره المدين الأصلى بالضريبة.

(ب) أموال الشركة التى هو شريك فيها وفى حدود نصيبه فيها.

(٣) مسئولية الشركاء عن دين الضريبة المستحق على أحدهم:

نظراً لأن دين الضريبة هو دين شخصى، فإنه لا يكون هناك تضامن بين الشركاء المتضامنين فيما يتعلق بدين الضريبة المستحق على أحدهم، على عكس الأمر فى الديون الأخرى المتعلقة بالشركة.ومفاد ذلك أن الضريبة المربوطة على الشريك المتضامن تعتبر ديناً على الشركة فى حدود ما أوردته المادة (٣٠) أى فى حدود نصيبه فى الشركة.

وبهذا، فإن الشريك سواء كان متضامناً أوموصياً هو المسئول الأول عن دين الضريبة باعتباره ممولاً ثم تأتي الشركة فى المرتبة الثانية بالنسبة للشريك المتضامن باعتبارها كفيلاً متضامناً فى حدود القانون، وتأتى أموال الشركاء المتضامنين الخاصة فى المرتبة الثانية بالنسبة لدين الضريبة المستحق على الشريك الموصى.

رابعاً: تحديد ما يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة لأرباح النشاط الصناعى ونشاط التصدير:

نصت الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة (٣٠) على أن ما يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة لأرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها الصناعى، وكذلك الأرباح الناتجة عن نشاط التصدير، هو الثمانية آلاف جنيه الأولى من صافى

الربح وما يزيد على هذا القدر يدخل فى الوعاء بنسبة ٨٠% للنشاط الصناعى، ٧٠% لنشاط التصدير.

والنشاط الصناعى يقصد به فى حكم هذه المادة ذلك النشاط الذى تمارسه المنشآت المقيدة فى السجل الصناعى وفقاً لأحكام القانون (٢٤) لسنة ١٩٧٧ فى شأن السجل الصناعى وكذلك المنشآت التى لا تخضع لأحكام هذا القانون ولكنها تزاول أحد أوجه النشاط المدرجة فى القوائم التى يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية.

ومن هذا النص يتضح أن المشرع قد استبعد جزءاً من ارباح كل من النشاط الصناعى ونشاط التصدير من الخضوع للضريبة:

- ففى النشاط الصناعى: تخضع الـ ٨٠٠٠ جنيه الأولى كاملة، ثم ٨٠% فقط من باقى الأرباح (أى يخفض باقى الربح بنسبة ٢٠% قبل إخضاعه للضريبة).
- وفى نشاط التصدير: تخضع الـ ٨٠٠٠ جنيه الأولى كاملة ثم ٧٠% فقط من باقى الأرباح (أى يخفض باقى الربح بنسبة ٣٠% قبل إخضاعه للضريبة).
- فإذا كان الكيان القانونى للمنشأة شركة أشخاص سواء كانت شركة تضامن أو توصية بسيطة، فإن الحكم السابق يطبق بالنسبة لنصيب كل شريك (متضامن أو موصى) فى أرباح الشركة، حيث أن المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية قد حددت تطبيق هذه المادة بالنسبة للممول الفرد أو الشريك فى شركات الأشخاص. وبذلك يتم توزيع الأرباح بين الشركاء ثم يتم تطبيق الفقرة الثالثة من المادة (٣٠) بالنسبة لكل شريك على حدة.

على أن هذه الفقرة قد سببت جدلاً حول كيفية تطبيقها إذا كان نفس الممول يزاول كلا النشاطين أى النشاط الصناعى ونشاط التصدير معاً، فهل تخضع ٨٠٠ جنيه الأولى من أرباح النشاطين معاً أم تخضع ٨٠٠٠ جنيه من ربح كل نشاط على حدة؟ ثم يتم حساب باقى الربح بعد ذلك لحساب ما يدخل فى الوعاء وهناك فى هذا الصدد وجهتى نظر مختلفتين للتطبيق:

* يذهب أصحاب وجهة النظر الأولى إلى أنه طالما أننا نتعامل مع ممول واحد بصرف النظر عن تعدد أنشطته، فإنه يتم تجميع أرباح النشاطين معاً بصرف النظر عن تعدد أنشطته، فإنه يتم تجميع أرباح النشاطين معاً (الصناعى والتصدير) ثم يتم تجنيب الـ ٨٠٠٠ جنيه الأولى، أما باقى الربح فيتم تحديد ما يخص كل من نشاط التصنيع ونشاط التصدير، ويخصم ٢٠% من الأول، ٣٠%

من الثانى، ثم يتم حساب الضريبة على النواتج السابقة ويستند أصحاب هذا الاتجاه إلى:

- إن الوعاء الناتج بتطبيق هذه الطريقة يكون أقل من الوعاء المحسوب بتطبيق وجهة نظر الثانية مما يشجع الممولين على الاستثمار فى نفس نشاطى التصنيع والتصدير معاً، وهو ما يتمشى مع روح القانون ومع اتجاه الدولة لتشجيع الأنشطة الاستثمارية الصناعية التى تتوجه للتصدير.
- أن قانون الضريبة الموحدة ينظر إلى الممول كشخص طبيعى وليس إلى الأنشطة التى يزاولها.

* أما أصحاب وجهة النظر الثانية فيرون أن المشرع قد قصد بحكم هذه المادة كل نشاط من هذين النشاطين على حدة وبالتالى فإنه يتم معاملة كل نشاط منهما بطريقة مستقلة أى تجنب ٨٠٠٠ جنيه من صافى ربح كل منهما أولاً، ثم يتم خصم ٢٠% من صافى ربح النشاط الصناعى، ٧٠% من باقى ربح نشاط التصدير، ثم يتم حساب الضريبة على النواتج.

ويستند أصحاب هذا الرأى على أساس أن نص المادة قد فصل بين النشاطين مما يتطلب معاملة كل نشاط منهما بشكل مستقل.

ولكى نتفهم أثر كل وجهة نظر على تحديد وعاء الضريبة، وبالتالى حساب الضريبة المستحقة نعرض المثال التالى:

إذا كان لدينا ممول يزاول كل من نشاطى التصنيع والتصدير معاً، وفى نهاية عام ١٩٩٩ بلغت أرباحه ٢٠,٠٠٠ من النشاط الصناعى، ٣٠,٠٠٠ من نشاط التصدير وهو متزوج ويعول.

طبقاً لوجهة النظر الأولى: يتم تجميع أرباح الممول كلها من النشاطين معاً ثم تطبق أحكام المادة (٣٠) كما يلى:

مجموع أرباح الممول = ٢٠,٠٠٠ + ٣٠,٠٠٠ =	٥٠,٠٠٠
يتم تجنيب مبلغ ٨٠٠٠ جنيه الأولى	٨٠٠٠
∴ الباقى	٤٢٠٠٠

يتم تحديد باقى ربح كل من النشاط الصناعى والتصدير بنسبة ربحه إلى مجموع ربح النشاطين:

$$\text{باقى ربح النشاط الصناعى} = ٤٢٠٠٠ \times \frac{٢٠,٠٠٠}{٥٠,٠٠٠} = ١٦٨٠٠$$

$$\text{باقى ربح نشاط التصدير} = ٤٢٠٠٠ \times \frac{٣٠,٠٠٠}{٥٠,٠٠٠} = ٢٥٢٠٠$$

∴ ما يدخل فى وعاء الضريبة من النشاط الصناعى

= ١٦٨٠٠ × ٨٠% = ١٣٤٤٠

ما يدخل فى وعاء الضريبة من النشاط التصدير

= ٢٥٢٠٠ x ٧٠% = ١٧٦٤٠

وبذلك يصبح مجموع الأرباح التى تمثل وعاء الضريبة

٨٠٠٠ + ١٣٤٤٠ + ١٧٦٤٠ = ٣٩٠٨٠

تخصم الأعباء العائلية (متزوج ويعول) ٣٠٠٠

صافى الربح الخاضع للضريبة ٣٦٠٨٠

إذن قيمة الضريبة المستحقة:

الشريحة الأولى	٢٥٠٠ × ٢٠% =	٥٠٠
الشريحة الثانية	٤٥٠٠ × ٢٧% =	١٢١٥
الشريحة الثالثة	٩٠٠٠ × ٣٥% =	٣١٥٠
الشريحة الأخيرة	٢٠٠٨٠ × ٤٠% =	٨٠٣٢
		١٢٨٩٧

أما طبقاً لوجهة النظر الثانية فيتم التطبيق كما يلى:

	الصناعى	التصدير	إجمالى
أرباح كل نشاط على حدة	٢٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
يتم تجنيب	٨٠٠٠	٨٠٠٠	(١٦٠٠٠)
الباقى	١٢٠٠٠	٢٢٠٠٠	٣٤٠٠٠
يخصم ٢٠%، ٣٠% على التوالى	(٢٤٠٠)	(٦٦٠٠)	(٩٠٠٠)
الباقى	٩٦٠٠	١٥٤٠٠	٢٥٠٠٠

∴ وعاء الضريبة يتحدد كما يلى:

بالنسبة للنشاط الصناعى = ٨٠٠٠ + ٩٦٠٠ = ١٧٦٠٠

بالنسبة للنشاط التصديرى = ٨٠٠٠ + ١٥٤٠٠ = ٢٣٤٠٠

إجمالى الوعاء ٤١٠٠٠

يخصم الأعباء العائلية ٣٠٠٠

الباقى ٣٨٠٠٠

∴ قيمة الضريبة المستحقة:

٢٥٠٠ × ٢٠% = ٥٠٠

٤٥٠٠ × ٢٧% = ١٢١٥

٩٠٠٠ × ٣٥% = ٣١٥٠

٢٢٠٠٠ × ٤٠% = ٨٨٠٠

٢٢٠٠٠ × ٤٠% = ٨٨٠٠

١٣٦٦٥

من الثانى، ثم يتم حساب الضريبة على النواتج السابقة ويستند أصحاب هذا الاتجاه إلى:

- إن الوعاء الناتج بتطبيق هذه الطريقة يكون أقل من الوعاء المحسوب بتطبيق وجهة نظر الثانية مما يشجع الممولين على الاستثمار فى نفس نشاطى التصنيع والتصدير معاً، وهو ما يتمشى مع روح القانون ومع اتجاه الدولة لتشجيع الأنشطة الاستثمارية الصناعية التى تتوجه للتصدير.
- أن قانون الضريبة الموحدة ينظر إلى الممول كشخص طبيعى وليس إلى الأنشطة التى يزاولها.

* أما أصحاب وجهة النظر الثانية فيرون أن المشرع قد قصد بحكم هذه المادة كل نشاط من هذين النشاطين على حدة وبالتالى فإنه يتم معاملة كل نشاط منهما بطريقة مستقلة أى تجنب ٨٠٠٠ جنيه من صافى ربح كل منهما أولاً، ثم يتم خصم ٢٠% من صافى ربح النشاط الصناعى، ٧٠% من باقى ربح نشاط التصدير، ثم يتم حساب الضريبة على النواتج.

ويستند أصحاب هذا الرأى على أساس أن نص المادة قد فصل بين النشاطين مما يتطلب معاملة كل نشاط منهما بشكل مستقل.

ولكى نتفهم أثر كل وجهة نظر على تحديد وعاء الضريبة، وبالتالى حساب الضريبة المستحقة نعرض المثال التالى:

إذا كان لدينا ممول يزاول كل من نشاطى التصنيع والتصدير معاً، وفى نهاية عام ١٩٩٩ بلغت أرباحه ٢٠,٠٠٠ من النشاط الصناعى، ٣٠,٠٠٠ من نشاط التصدير وهو متزوج ويعول.

طبقاً لوجهة النظر الأولى: يتم تجميع أرباح الممول كلها من النشاطين معاً ثم تطبق أحكام المادة (٣٠) كما يلى:

مجموع أرباح الممول = ٢٠,٠٠٠ + ٣٠,٠٠٠ =	٥٠,٠٠٠
يتم تجنيب مبلغ ٨٠٠٠ جنيه الأولى	٨٠٠٠
∴ الباقى	٤٢٠٠٠

يتم تحديد باقى ربح كل من النشاط الصناعى والتصدير بنسبة ربحه إلى مجموع ربح النشاطين:

$$\text{باقى ربح النشاط الصناعى} = ٤٢٠٠٠ \times \frac{٢٠,٠٠٠}{٥٠,٠٠٠} = ١٦٨٠٠$$

$$\text{باقى ربح نشاط التصدير} = ٤٢٠٠٠ \times \frac{٣٠,٠٠٠}{٥٠,٠٠٠} = ٢٥٢٠٠$$

∴ ما يدخل فى وعاء الضريبة من النشاط الصناعى

= ١٦٨٠٠ × ٨٠% = ١٣٤٤٠

ما يدخل فى وعاء الضريبة من النشاط التصدير

= ٢٥٢٠٠ x ٧٠% = ١٧٦٤٠

وبذلك يصبح مجموع الأرباح التى تمثل وعاء الضريبة

٨٠٠٠ + ١٣٤٤٠ + ١٧٦٤٠ = ٣٩٠٨٠

تخصم الأعباء العائلية (متزوج ويعول) ٣٠٠٠

صافى الربح الخاضع للضريبة ٣٦٠٨٠

إذن قيمة الضريبة المستحقة:

الشريحة الأولى ٢٥٠٠٠ × ٢٠% = ٥٠٠

الشريحة الثانية ٤٥٠٠ × ٢٧% = ١٢١٥

الشريحة الثالثة ٩٠٠٠ × ٣٥% = ٣١٥٠

الشريحة الأخيرة ٢٠٠٨٠ × ٤٠% = ٨٠٣٢

١٢٨٩٧

أما طبقاً لوجهة النظر الثانية فيتم التطبيق كما يلى:

	الصناعى	التصدير	إجمالى
أرباح كل نشاط على حدة	٢٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
يتم تجنيب	٨٠٠٠	٨٠٠٠	(١٦٠٠٠)
الباقى	١٢٠٠٠	٢٢٠٠٠	٣٤٠٠٠
يخصم ٢٠%، ٣٠% على التوالى	(٢٤٠٠)	(٦٦٠٠)	(٩٠٠٠)
الباقى	٩٦٠٠	١٥٤٠٠	٢٥٠٠٠

∴ وعاء الضريبة يتحدد كما يلى:

بالنسبة للنشاط الصناعى = ٨٠٠٠ + ٩٦٠٠ = ١٧٦٠٠

بالنسبة للنشاط التصديرى = ٨٠٠٠ + ١٥٤٠٠ = ٢٣٤٠٠

إجمالى الوعاء ٤١٠٠٠

يخصم الأعباء العائلية ٣٠٠٠

الباقى ٣٨٠٠٠

∴ قيمة الضريبة المستحقة:

٢٥٠٠ × ٢٠% = ٥٠٠

٤٥٠٠ × ٢٧% = ١٢١٥

٩٠٠٠ × ٣٥% = ٣١٥٠

٢٢٠٠٠ × ٤٠% = ٨٨٠٠

٢٢٠٠٠ × ٤٠% = ٨٨٠٠

١٣٦٦٥

وإذا كانت الطريقة الثانية تتفق مع غرض الجباية من حيث زيادة الحصيلة إلا أن وجهة النظر الأولى هي الأجدر بالتطبيق لاتفاقها مع هدف المشرع في تشجيع التصنيع والتصدير، ولذلك نناشد مصلحة الضرائب أن تصدر التعليمات التفسيرية اللازمة لتطبيق هذه الطريقة.

مثال:

شركة تضامن تعمل بالتصدير، والشركة مكونة من الشريك أ، ب، حيث يقوم الشريك (أ) بالإدارة مقابل مرتب سنوى ٦٠٠٠ جنيه، وبلغت صافى الأرباح المعتمدة عن نشاط الشركة لعام ١٩٩٩ مبلغ ٣٦,٠٠٠ جنيه، علماً بأن هذه الأرباح تتضمن المرتب الذى حصل عليه الشريك (أ) حيث قام الفاحص الضريبى برده إلى الوعاء وتوزع الأرباح بين الشريكين بنسبة ٤:١ وكليهما متزوج ويعول.

والمطلوب: تحديد الضريبة المستحقة على كل شريك:

الأرباح المعتمدة لعام ١٩٩٩ ٣٦٠٠٠

يخصم مرتب الشريك (أ) ٦٠٠٠

الباقى ٣٠,٠٠٠

نصيب الشريك (أ) فى الربح = ٣٠,٠٠٠ × $\frac{٤}{٥}$ = ٢٤٠٠٠

نصيب الشريك (ب) فى الربح = ٣٠,٠٠٠ × $\frac{١}{٥}$ = ٦٠٠٠

ما يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة للشريك (أ):

نصيبه فى الربح + المرتب

إجمالى أرباح الشريك (أ) = ٢٤٠٠٠ + ٦٠٠٠ = ٣٠,٠٠٠

∴ ما يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة له تجنب ٨٠٠٠ جنيه الأولى ٨٠٠٠

الباقى ٢٢٠٠٠

طالما أن الشركة تعمل فى التصدير يدخل ٧٠% من الباقى

٢٢٠٠٠ × ٧٠% = ١٥٤٠٠

∴ إجمالى ما يدخل فى الوعاء الضريبى = ٨٠٠٠ + ١٥٤٠٠ = ٢٣٤٠٠

يخصم أعباء عائلية = ٣٠٠٠

وعاء الضريبة = ٢٠٤٠٠

∴ الضريبة المستحقة على الشريك (أ):

٢٥٠٠ x ٢٠% = ٥٠٠

٤٥٠٠ x ٢٧% = ١٢١٥

٩٠٠٠ x ٣٥% = ٣١٥٠

٤٤٠٠ x ٤٠% = ١٧٦٠

٦٦٢٥

أما الشريك (ب) فإن كل ما يخصه من ربح يخضع للضريبة ٦٠٠٠ جنيه كلها:

٢٥٠٠ x ٢٠% = ٥٠٠

٣٥٠٠ X ٢٧% = ٩٤٥

١٤٤٥

خامساً : التصرفات الصورية بهدف التهرب من الضريبة :

سعى المشرع الضريبي بقدر الإمكان إلى مكافحة التهرب الضريبي، ومن الصور الشائعة للتهرب الضريبي ما يطلق عليه التصرفات الصورية، وهي التي يقصد بها التصرف في الممتلكات تصرفاً صورياً أي شكلياً وليس حقيقياً سواء شمل هذا التصرف حق الملكية أو حق الإستغلال أو الأثنين معاً سواء للغير أو للفروع القصر أو بين الأزواج ؛ وهي تصرفات من شأنها إلحاق الضرر بالخزانة العامة بسبب ضياع حق هذه الخزانة في تحصيل الضريبة التي تم التهرب منها .

وقد نصت المادة (٣١) من القانون على أنه " إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون كان كلاهما الظاهر والحقيقي مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح "

وفي تطبيق حكم هذه المادة إذا كان للممول الظاهر إيرادات أخرى من المنصوص عليها في المادة (٥) من هذا القانون ، بالإضافة إلى الأرباح المشار إليها في هذه المادة ، تحدد الضريبة المستحقة على الأرباح بنسبة هذه الأرباح إلى صافي الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة المستحقة عليه .

ويعتبر ممولاً ظاهراً يعمل لحساب الممول الحقيقي المتنازل إليه عن المنشأة أو المنقول إليه ترخيصها إذا كانت تجمعه بالمتنازل أو صاحب الترخيص علاقة عمل أو إذا كان التنازل أو نقل الترخيص بين الأصول

وإذا كانت الطريقة الثانية تتفق مع غرض الجباية من حيث زيادة الحصيلة إلا أن وجهة النظر الأولى هي الأجدر بالتطبيق لاتفاقها مع هدف المشرع في تشجيع التصنيع والتصدير، ولذلك نناشد مصلحة الضرائب أن تصدر التعليمات التفسيرية اللازمة لتطبيق هذه الطريقة.

مثال:

شركة تضامن تعمل بالتصدير، والشركة مكونة من الشريك أ، ب، حيث يقوم الشريك (أ) بالإدارة مقابل مرتب سنوى ٦٠٠٠ جنيه، وبلغت صافى الأرباح المعتمدة عن نشاط الشركة لعام ١٩٩٩ مبلغ ٣٦,٠٠٠ جنيه، علماً بأن هذه الأرباح تتضمن المرتب الذى حصل عليه الشريك (أ) حيث قام الفاحص الضريبى برده إلى الوعاء وتوزع الأرباح بين الشريكين بنسبة ٤:١ وكليهما متزوج ويعول.

والمطلوب: تحديد الضريبة المستحقة على كل شريك:

الأرباح المعتمدة لعام ١٩٩٩ ٣٦٠٠٠

يخصم مرتب الشريك (أ) ٦٠٠٠

الباقى ٣٠,٠٠٠

نصيب الشريك (أ) فى الربح = $٣٠,٠٠٠ \times \frac{٤}{٥}$ = ٢٤٠٠٠

نصيب الشريك (ب) فى الربح = $٣٠,٠٠٠ \times \frac{١}{٥}$ = ٦٠٠٠

ما يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة للشريك (أ):

نصيبه فى الربح + المرتب

إجمالى أرباح الشريك (أ) = ٢٤٠٠٠ + ٦٠٠٠ = ٣٠,٠٠٠

∴ ما يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة له تجنب ٨٠٠٠ جنيه الأولى ٨٠٠٠

الباقى ٢٢٠٠٠

طالما أن الشركة تعمل فى التصدير يدخل ٧٠% من الباقى

٢٢٠٠٠ × ٧٠% = ١٥٤٠٠

∴ إجمالى ما يدخل فى الوعاء الضريبى = ٨٠٠٠ + ١٥٤٠٠ = ٢٣٤٠٠

يخصم أعباء عائلية = ٣٠٠٠

وعاء الضريبة = ٢٠٤٠٠

∴ الضريبة المستحقة على الشريك (أ):

٢٥٠٠ x ٢٠% = ٥٠٠
٤٥٠٠ x ٢٧% = ١٢١٥
٩٠٠٠ x ٣٥% = ٣١٥٠
٤٤٠٠ x ٤٠% = ١٧٦٠

٦٦٢٥

أما الشريك (ب) فإن كل ما يخصه من ربح يخضع للضريبة ٦٠٠٠ جنيه كلها:

٢٥٠٠ x ٢٠% = ٥٠٠
٣٥٠٠ X ٢٧% = ٩٤٥

١٤٤٥

خامساً : التصرفات الصورية بهدف التهرب من الضريبة :

سعى المشرع الضريبي بقدر الإمكان إلى مكافحة التهرب الضريبي، ومن الصور الشائعة للتهرب الضريبي ما يطلق عليه التصرفات الصورية، وهي التي يقصد بها التصرف في الممتلكات تصرفاً صورياً أي شكلياً وليس حقيقياً سواء شمل هذا التصرف حق الملكية أو حق الإستغلال أو الأثنين معاً سواء للغير أو للفروع القصر أو بين الأزواج ؛ وهي تصرفات من شأنها إلحاق الضرر بالخزانة العامة بسبب ضياع حق هذه الخزانة في تحصيل الضريبة التي تم التهرب منها .

وقد نصت المادة (٣١) من القانون على أنه " إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون كان كلاهما الظاهر والحقيقي مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح "

وفي تطبيق حكم هذه المادة إذا كان للممول الظاهر إيرادات أخرى من المنصوص عليها في المادة (٥) من هذا القانون ، بالإضافة إلى الأرباح المشار إليها في هذه المادة ، تحدد الضريبة المستحقة على الأرباح بنسبة هذه الأرباح إلى صافي الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة المستحقة عليه .

ويعتبر ممولاً ظاهراً يعمل لحساب الممول الحقيقي المتنازل إليه عن المنشأة أو المنقول إليه ترخيصها إذا كانت تجمعه بالمتنازل أو صاحب الترخيص علاقة عمل أو إذا كان التنازل أو نقل الترخيص بين الأصول

والفروع القصر أو بين الأزواج وفي جميع الأحوال يجوز لصاحب الشأن أن يثبت جدية التصرف .

ومن الواضح من نص هذه المادة أنها تستهدف التصدي لظاهرة التصرفات الصورية التي يسعى القائمون بها للحصول على أية مزايا كالتمتع بالإعفاءات المقررة للأعباء العائلية أو تخفيض الضريبة عن طريق تقليل المبالغ الداخلة في وعاء الضريبة أو غير ذلك من المزايا أو للتهرب من الالتزامات المقررة في القانون وأهمها الالتزام بسداد دين الضريبة ، ويتم هذا التهرب عن طريق السعي إلى ربط الضريبة بأسماء آخرين تربطهم بهم علاقة عمل أو قرابة أو زواج ، وذلك بغرض إلحاق الضرر بالخزانة العامة. وبذلك فإن أطراف التصرف الصورى طرفان هما :

طرف أول: هو المتنازل عن ملكية المنشأة أو عن حق الاستغلال سواء كان شخصاً أم شركة، وهذا هو الممول المستتر أى أنه في الواقع هو الممول الحقيقى الذى يسعى للتستر وراء الطرف الثانى.

طرف ثانى: متنازل إليه وحصل على حق الملكية أو حق الاستغلال، وقد يكون هذا الطرف شخصاً طبيعياً أو معنوياً (شركة أخرى مثلاً)، وهذا هو الممول الظاهر الذى تربط الضريبة باسمه .

وهذان الطرفان تجمعهما علاقة ما بشكل أو بأخر: إما علاقة عمل أو علاقة قرابة (بين الأصول والفروع أو بين الأزواج).

ويعتبر الطرفان مسئولان بالتضامن عن سداد الضرائب المستحقة على الأرباح مما يعنى تفويت الفرصة على الممول الحقيقى في تحقيق أغراضه من إبرام هذا التصرف، وذلك بالطبع مع مراعاة حكم المادة (٣٥) التى تعتبر فى حكم الممول الفرد الشركات القائمة أو التى تقوم بين الأصول والفروع القصر أو بين الازواج وبعضهم البعض وتعتبر الأرباح المحققة خاصة بالأصفى (أو الزوج حسب الأحوال).

وفى كل ذلك يجوز لصاحب الشأن إثبات جدية التصرف بما فى ذلك رفع الأمر للقضاء أما إذا كان للممول الظاهر إيرادات أخرى غير تلك التى تحققت بطريق الصورية أو التواطؤ مع الممول الحقيقى نتيجة مزاولته لأنشطة تجارية أو صناعية أو مهنية أو إيرادات من ثروة عقارية، وكان قد تم ربط الضريبة الموحدة على ناتج هذه الأنشطة جميعاً، فإن تحديد الضريبة الخاصة بالأرباح المحققة من التصرف الصورى أو التواطؤ يتم بنسبة هذه الأرباح إلى صافى الضريبة المستحقة على الأرباح الصورية -

$$\text{الضريبة المستحقة على أرباح الشريك الظاهر} \times \frac{\text{أرباح تحققت بطريق الصورية}}{\text{صافى الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة}}$$

مثال:

يقوم أحد الممولين بنشاط صناعى وتجارى، فضلاً عن نشاط تقسيم وبيع الأراضى، وبلغ صافى ربحه عن هذين النشاطين فى عام ١٩٩٩ (١٥٠,٠٠٠ جنيه) وكانت جملة الضرائب المربوطة على هذا الممول ٥٠,٠٠٠ مع العلم بأن أرباح نشاط تقسيم الأراضى بمفردها كان ٧٥٠٠ وقد اتضح أن هذا الممول يعمل لدى ممول أخر فيما يتعلق بنشاط تقسيم الأراضى.

فالمطلوب: تحديد الضريبة التى يكون الممول الحقيقى والظاهر مسئولان عنها بالتضامن

الضريبة المسئول عنها كل من الظاهر والحقيقى

$$\text{الضريبة} \times \frac{\text{أرباح النشاط الصورى}}{\text{إجمالى الأرباح}} = ٥٠,٠٠٠ \times \frac{٧٥,٠٠٠}{١٥٠,٠٠٠} = ٢٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

سادساً: تصفية الضريبة فى حالات توقف المنشأة عن العمل:

مفهوم المادة ٢٢ من القانو:

حددت المادة المذكورة ما يدخل فى وعاء الضريبة فى حالة ما إذا توقفت المنشأة عن العمل الذى تؤدى الضريبة على أرباحه سواء ان التوقف كلياً أو جزئياً (بأن يدخل فى وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذى توقف فيه عن العمل)، وذلك استثناء من مبدأ سنوية الضريبة بصريح النص، كما أوضحت المقصود بالتوقف الجزئى، ورسمت الالتزامات المترتبة على حالات التوقف لتصفية المراكز الضريبية سواء كان التوقف إرادياً أو بسبب الوفاة أو لأى سبب آخر.

كما تهدف المادة إلى سرعة ربط الضريبة وتحصيلها خشية أن تبدد أموال المنشأة الخاضعة للضريبة، والتى قرر القانون عليها حق امتياز الخزانة، أو قد يخفى الممول أمواله فى الفترة ما بين تاريخ التوقف وبين تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشأة فتضيع الضريبة المستحقة.

المقصود بتوقف المنشأة كلياً أو جزئياً:

نصت الفقرتان الأولى والثانية من المادة "٣٢" على أنه: "إذا توقفت المنشأة عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذى توقف فيه العمل.

ويقصد بالتوقف الجزئى إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التى يزاول فيها نشاطه".

وسنتناول فيما يلى مفهوم التوقف الذى تناولته أحكام المادة (٣٢) من القانون[1]:

(أ) التوقف الكلى:

ويقصد به الانقطاع التام عن مزاولة جميع أوجة النشاط الخاضع للضريبة ومظهر هذا الإنقطاع تصفية أعمال المنشأة خلال السنة، وبهذا المعنى يختلف التوقف الكلى عن الإنقطاع المؤقت إذ قد ينقطع الممول لسبب ما عن مباشرة نشاطه فترة من الزمن يستأنف بعدها هذا النشاط.

فإذا انقطع الممول عن مباشرة النشاط لفترة ما خلال السنة واستأنفه قبل نهاية السنة، فذلك لا يعد توقفاً كلياً أو جزئياً ولا يستوجب معه تطبيق أحكام المادة (٣٢) من القانو.

(ب) التوقف الجزئى:

. يقصد به إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التى يزاول فيها نشاطه، كما حددته الفقرة الثانية من المادة (٣٢)، أى وقوف بعض أجزاء المنشأة فى فرع أو أكثر أو نواحى نشاط الممول كتوقف سيارة من سيارات إحدى شركات النقل، أو الممول الذى يتوقف عن نشاط تجارة الخردوات مع استمرار مزاولته لنشاط تجارة المنى فاتورة مثلاً.

وطالما أن الممول من هذا النوع ملزم بإخطار المأمورية المختصلة بعدد السيارات التى يمتلكها أو الأنشطة التى يزاولها على وجه التحديد أو التى تستجد فى خلال السنة، فإنه ملزم بالإخطار بما يتوقف منها عن العمل، لأنه على الرغم من هذا التوقف الجزئى فإن نشاطه مستمر، وإن كان سيطرأ عليه بعض النقص، فيجب فى هذه الحالة محاسبته عن نشاطه الفعلى والأرباح الفعلية المحققة وتربط الضريبة على أساسه، ففى حالة الممول الذى يزاول أكثر من

---

[1] راجع المزيد من التفاصيل:

مصلة الضرائب، ضرائب الدخل، الجزء الاول، مرجع سابق، ص ١٠٣ وما بعدها.

نشاط أو لديه أكثر من فرع وتوقف أحدهما عن العمل، أعتبر هذا توقفاً جزئياً ودخل فى وعاء الضريبة أرباح المنشأة المتوقفة حتي التاريخ الذى توقف فيه العمل.

ومن الأمور الهامة التى يهمنا إيضاحها فى هذا المقام أنه لا يعتبر من حالات التوقف إجراء أية تعديلات تتناول بعض أوضاع الشركة كأن يتناول هذا التعديل الأرباح أو رأس المال، طالما أن عقد الشركة يسمح بإجراء هذه التعديلات.

(ج) التوقف بسبب الوفاة:

إن وفاة الممول تعتبر سبباً لاعتبار المنشأة في حكم المتوقفة عن العمل، وعلى ذلك يدخل في وعاء الضريبة الأرباح التى حققتها حتى تاريخ وفاة الممول، ويتم ربط الضريبة عن النسوات التى لم يسبق إجراء ربط عنها حتى تاريخ وفاة صاحبها – باسم المورث – ويسرى نفس الحكم فى حالة وفاة أحد الشركاء المتضامنيني في شركات التضامن، إلا إذا نص فى عقد الشركة على عدم حليها عند وفاة واحد أو أكثر من الشركاء فتربط الضريبة فى مواعيدها العادية باسم المورث الشريك حتى تاريخ وفاته، ثم باسم ورثته الذين حلوا محل مورثهم فى حصته في الشركة بعد الوفاة.

تاريخ التوقف وفترة التصفية:

المقصود بتاريخ التوقف هو انقطاع المزاولة الفعلية – الأمر الذى لا يتوافر فى فترة التصفية، حيث تدخل فترة التصفية فى الزمن الخاضع للضريبة فهى من عمليات المزاولة الفعلية سواء كانت هذه التصفية اختيارية أم إجبارية، وسواء كانت قصيرة الأجل أم طويلة الأجلي، وسواء أكان القائم بها هو الممول الأصلى أو من يقوم مقامه جبرياً أو اختيارياً.

إخطار المأمورية المختصة بالتوقف خلال المواعيد المحددة بالمادة (٣٢):

نصت الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة (٣٢) على أنه: "وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذى توقف فيه العمل وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، وعليه أيضا خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة حتى تاريخ التوقف مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح على أن يتضمن الإقرار السنوى بيانات هذا الإقرار.

وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفى صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف، يلتزم ورثته بالإخطار عن

التوقف خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم. مع التقدم بالإقرار خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ.

* ومن النصوص السابقة يتضح أن المادة (٣٢) من القانون قد حددت مدة ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف لإخطار المأمورية المختصة بهذا التوقف. وذلك رغبة من المشرع فى الإسراع بربط الضريبة فى وقت مناسب قبل تبديد أموال المنشأة وصعوبة تأدية دين الضريبة بعد ذلك، كما ألزمت المادة المذكورة أيضاً الممول أن يقدم خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف إقراراً يبين فيه نتيجة العمليات التى تمت حتى تاريخ التوقف مرفقاً به المستندات اللازمة لتحديد الأرباح، على أن يتضمن الإقرار السنوى بيانات هذا الإقرار.

على أنه يفهم من نص الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) أن المقصود بالممول هو الممول الأصلى أو وكيله، فإذا تم إخطار المأمورية المختصة من أيهما ان صحيحاً لأن العبرة هو تبليغ المأمورية المختصة بهذه الواقعة.

ولم يحدد نص المادة (٣٢) شكل وشروط هذا الإخطار بالتوقف، ومن ثم يتعين أن يتضمن الإخطار البيانات الأساسية مثل اسم الممول، عنوان المنشأة، ورقم الملف، تاريخ التوقف، نوعه كلى أو جزئى وسببه، وتوقيع الممول أو من ينوب عنه.

أما الإقرار المطلوب تقديمه ومرفقاته من المستندات والبيانات المتعلقة بتحديد الأرباح حتى تاريخ التوقف، فيقدم طبقاً لأحكام المادة (٩١) من القانون، وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة (٣٢) على أن يستفيد الشريك الذى لم يقم بالإخطار عن التوقف من إخطار غيره من الشركاء بهذه الواقعة. وذلك تيسيرا عليهم، وباعتبار المنشأة وحدة واحدة – والغاية من الإخطار هو علم المأمورية المختصة بواقعة التوقف ليمكنها من الإسراع فى ربط الضريبة وتصفيتها فى الوقت المناسب حفاظاً على حقوق الخزانة العامة، ويتعين الالتزام بالإخطار عن واقعة التوقف عن مزاولة النشاط وفقاً لأحكام المادة (٣٢) حتى ولو كان التوقف بسبب خارج عن إرادة الممول حتى تتمكن مصلحة الضرائب من سرعة العمل على تسوية الضريبة وضمان تحصيلها فى الوقت المناسب، ورتب على تخلف الممول نوعاً من الجزاء المالى سيرد الكلام عنه فيما بعد – بصرف النظر عن أسباب التوقف ودواعيه المنقطعة الصلة بواقعة التبليغ، ولمن تستثن تعليمات المصلحة سوى حالات المنشآت المؤممة.

أما إذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفى صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف فإنه فى هذه الحالة يلتزم

ورثته بالإخطار عن التوقف خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم، مع التقدم بالإقرار ومرفقاته من مستندات وبيانات خاصة بفترة مزاولة مورثهم للنشاط من أول السنة المالية له، وحتى تاريخ وفاته لتصفية الضريبة، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة، وقد أكدت على ذلك المادة (٩٤) من القانون أيضاً.

ومن المعلوم أنه إذا ما قدم أحد الورثة بالإخطار عن واقعة التوقف بوفاة التوقف في حالات التوقف الكلي أو الجزئي أو بسبب الوفاة – ووفقاً لقواعد تحديد الإيرادات الداخلة في الوعاء المنصوص عليه بالمادة (٢٦) من القانون تتحدد الأرباح بحيث تشمل:

- أرباح الاستغلال العادي.
- أرباح بيع الأصول أي الأرباح الرأسمالية.
- الأرباح الفرعية الأخرى أو الإيرادات الأخرى المتنوعة.

ومعنى نص الفقرة الأولى من المادة (٣٢) من القانون أن ما يدخل في وعاء الضريبة في حالات التوقف هوالأباح الفعلية المحققة حتى تاريخ التوقف.

الجزاء على عدم الإخطار:

رتب المشرع على عدم إخطار الممول عن توقفه نوعاً من الجزاء هو حساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، وذلك طبقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة (٣٢).

فإذا فرض أن الممول أوقف عمله في منتصف السنة، ولم يبلغ المصلحة في الميعاد المحدد لذلك قانوناً وهو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف – وحقق في هذه المدة أرباحاً صافية مقدارها ٣٠٠٠ جنيه فتحسب الأرباح عن سنه ضريبية كاملة، أي مبلغ ٦٠٠٠ جنيه مع عدم الإخلال بتطبيق العقوبة المنصوص عليها بالمادة (١٨٧) من القانونز

ومفاد نص الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) من القانون أنه يشترط أن يتم الإخطار بواقعة التوقف في خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه العمل – فإذا ما تم الإخطار بواقعة التوقف بعد هذه المدة يتعين تطبيق الجزاء المنصوص عليه بالمادة.

كما يستفاد من نص انفقرة الثالثة للمادة (٣٢) أن الجزاء المالي هو حساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، وعلى ذلك يتم تطبيق الجزاء المالي على أرباح التصفية التي قد تتحقق في تاريخ التصفية، فنص الفقرة السالفة الذكر

صريح بأن الجزاء المالى هو حساب الأرباح عن سنة كاملة. بمعنى أن يشمل ذلك الأرباح الفرعية والمتنوعة.

كما يستفاد من نص المادة المذكورة أن الجزاء المالى المنصوص عليه لا يطبق إلا على الممول المتوقف، ولم يخطر المأمورية المختصة بهذه الواقعة سواء كان توقفاً كلياً أو جزئياً خلال الثلاثين يوماً من التوقف – ولا يسرى على حالات التوقف بسبب الوفاة.

وليس هناك التزام على الورثة سوى الإخطار بواقعة التوقف بسبب الوفاة خلال (٤٥) يوماً من تاريخ الوفاة مع التقدم بالإقرار خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ أيضاً مع عدم الإخلال بتطبيق العقوبة المنصوص عليها بالمادة (١٨٧) من القانون على الورثة فى حالة عدم الإخطار فى الميعاد المحدد سلفاً. وقد قضت بذلك التعليمات التفسيرية رقم (١) السابق صدورها بتاريخ ١٩٨٤/١/٥ بشأن مدى تطبيق الضرائب الجزاءات الواردة فى الفقرة الثالثة من كل من المادتين (٢٩، ٣٤) من قانون الضرائب على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ فى مواجهة الورثة.

* وحيث لم تتغير الأحكام الخاصة بالتوقف بسبب وفاة الممول فى ظل المادة (٣٢) من القانون (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ عنها فى ظل المادة (٢٩) من القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ قبل تعديله، فتسرى التعليمات المذكورة فى شأن الورثة فى حالة عدم التزامهم بالإخطار فى المواعيد المقررة بالمادة.

سابعاً: أحكام التنازل عن المنشأة:

* مفهوم المادة (٣٣) من القانون:

تنص المادة (٣٣) على أنه: "فى حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة يلتزم كل من المتنازل إليه بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

وعلى المتنازل خلال تسعين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ومرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبى السنوى للمتنازل، ويكون المتنازل والمتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة هذا التنازل.

توضح المادة السابقة الأحكام التى تسرى على التنازل عن كل أو بعض المنشأة فيما يتعلق بتصفية الضريبة، كما رسمت واجبات كل من المتنازل إليه، وحدود المسئولية التضامنية بينهما.

*** المقصود بالتنازل ومعناه بالمادة (٣٣):**

التنازل هو انتقال ملكية المنشأة من شخص إلى شخص أخر بعوض أو بغير عوض فهى تنشأ عن بيع أو هبة أو قسمة، أو عن أى تعاقد أخر يترتب عليه انتقال ملكيتها من شخص لاخر، أو من شخصية معنوية إلى شخصية منوية أخرى.

*** واجبات المتنازل والمتنازل إليه وفقاً لحكم المادة (٣٣):**

أولاً: بالنسبة للمتنازل:

١- على المتنازل أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بواقعة التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوثها.

٢- فى حالة عدم الإخطار فى بحر الثلاثين يوماً حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

٣- عليه فى خلال تسعين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة الأرباح حتى تاريخ التنازل.

٤- إدراج بيانات الإقرار السابق ضمن الإقرار السنوى المنصوص عليه بالمادة (٩١) على أن استدعاء المأمورية للمتنازل عن المنشأة قبل انتهاء فترة الثلاثين يوماً المحددة فى المادة (٣٣) للتبليغ عن واقعة التنازل واعترافه أمامها بتنازله عن منشأته، لغيره يعد بمثابة تبليغ فى الميعاد القانونى ولا عبرة بعد ذلك أن يكون الممول قد أقر بواقعة التنازل، وقدم المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة من تلقاء نفسه أو أنه قام بها بناء طلب المأمورية المختصة مادام قد قام بتلك الالتزامات فى بحر المدة التى نص فيها القانون.

ثانياً: بالنسبة للمتنازل إليه:

١- يتعين على المتنازل إليه إخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تايخ حصوله ، وذلك طبقاً لنص الفقرة الأولى من

المـــادة (٣٣) والتنازل المقصود بالمادة (٣٣) هو الخاص بالمنشأة المستحقة عنها الضرائب المطالب بها دون غيرها.

٢- فى حالة عدم الإخطار خلال مدة الثلاثين يوماً حسبت أرباح المنشأة المتنازل عنها عن سنة كاملة.

ويستفاد من نص الفقرة الأولى من المادة (٣٣) أن الالتزام بتبليغ مأمورية الضرائب المختصة عن هذا التنازل يقع على عاتق المتنازل والمتنازل إليه، ولا يكفى حصول التبليغ من أحدهما.

وعليه، فإذا قام المتنازل بواجب الإخطار عن بيع المنشأة وتخلف المتنازل إليه، حق عليهما الجزاء المالى وهو حساب الأرباح عن سنة كاملة والعقوبة الواردة بنص المادة (١٨٧) فضلاً عن مسئوليته التضامنية عن الضرائب المستحقة على المنشآت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة هذا التنازل، وبعبارة أخرى فإن قيام المتنازل وحده بالإخطار غير كاف لدرء المسئولية المقررة على المتنازل إليه إذا لم يقم هذا الأخير بالإخطار.

الآثار المترتبة على تطبيق المادة (٣٣):

فى حالة عدم قيام أى من المتنازل أو المتنازل إليه بالإخطار فى خلال الثلاثين يوماً من تاريخ التنازل حسبت الأرباح عن سنة كاملة بدلاً من حسابها حتى تاريخ التنازل مع عدم الإخلال بتطبيق أحكام المادة (١٨٧) من القانون.

اعتبار المتنازل إليه مسئولاً بالتضامن مع المتنازل فيما يستحق من ضرائب على أرباح المنشآت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل بما فى ذلك ما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة هذا التنازل، وتنحصر هذه المسئولية فى الضرائب المربوطة على أرباح المنشأة المتنازل عنها والمربوطة باسم المتنازل دون غيره من المتنازلين السابقين.

وفى حالة ما إذا كان للمتنازل عدة منشآت خاضعة للضريبة فى مصر فإن مسئولية المتنازل إليه تكون فى حدود ما تقضي به المادة (٣٣)، وهى لا تعدو الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها فقط.

* تحديد الضريبة على أرباح المنشأة المتنازل عنها وإخطار المتنازل إليه ببيانها:

نصت المادة (٣٤) من القانون على أنه

"في تطبيق حكم المادة السابقة تحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وبدون أى تخفيض للأعباء العائلية كما لو كانت هذه الأرباح هى عنصر الإيراد الوحيد للمتنازل.

وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن تخطره ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشآت المتنازل عنا.

وعلى مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه بالبيان المذكور بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة فى هذا البيان، ولا يكون للتنازل حجية فيا يتعلق بتحصيل الضرائب ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها فى القانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠ الخاص ببيع المحال التجاية ورهنها. وللمتنازل إليه حق الإعتراض أن الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها.

أولاً: تحديد الضريبة على أرباح المنشأة المتنازل عنها:

يتضح من النصوص السابقة أن الفقرة الأولى من المادة (٣٤) قد أشارت إلى أنه فى تطبيق حكم المادة (٣٣)، والتى تتضمن أحكام التنازل ومسئولية كل من المتنازل والمتنازل إليه والسابق تناولها – تحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حق تاريخ التنازل وبدون أى تخفيض للأعباء العائلية، كما لو كانت أرباح هذه المنشأة هى عنصر الإيراد الوحيد للمتنازل.

ولبيان مفهوم هذه الفقرة نوضح ما يلى:

* عند تناولنا لأحكام المادة (٣٣) وجدنا أنها تتضمن: إلزام كل من المتنازل والمتنازل إليه بالإخطار عن واقعة التنازل خلال ٣٠ يوماً من تاريخ حدوثها، وإلا حسبت الأرباح عن سنة كاملة.

– مسئولية كل من المتنازل والمتنازل إليه التضامنية عن:

* الضرائب المستحقة على أرباح المنشت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل.
* الضرائب التى تستحق على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة التنازل.

إلزام المتنازل بتقديم إقرار خلال تسعين يوماً من تاريخ التنازل موضحاً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها حتى ذلك التاريخ، على أن يرفق به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، وعليه أن يدرج

بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار السنوى الذى يقدمه طبقاً لأحكام المادة (٩١) من القانون.

* أى أن الهدف من الأحكام التى تضمنتها المادة (٣٣) هو تحديد الأرباح الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها فى حالات الإخطار بواقعة التنازل فى الموعد القانونى، وكذلك فى حالة عدم الإخطار، وذلك حتى يمكن تحديد الضريبة المستحقة على المنشآت المتنازل عنها والتى يكون كل من المتنازل والمتنازل إليه مسئولين عنها بالتضامن.

ولهذا الغرض الزمت المادة المتنازل بتقديم الإقرار السابق الإشارة إليه خلال ٩٠ يوماً من تاريخ التنازل، وحتى يمكن أيضاً موافاة المتنازل إليه بيان الضرائب المستحقة عن المنشآت المتنازل عنها خلال (٩٠) يوماً من تاريخ طلبه.

* وجاءت المادة (٣٤) بعد ذلك لتتناول كيفية تحديد الضريبة المستحقة على أرباح المنشآة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، والتى سيكون المتنازل إليه مسئولاً عنها بالتضامن مع المتنازل، والتى سيتضمنها أيضاً البيان الذى ستخطر المأمورية بالتضامن مع المتنازل إليه به – حيث قضت بأن يتم تحديدها بدون خصم الأعباء العائلية ، كما لو كانت هي عنصر الإيراد الوحيد للمتنازل ، بمعنى حسابها طبقاً للأسعار اعتباراً من الشريحة الأولى وهو ٢٠%.

وبهذا نكون قد حددنا الضريبة التى يسأل عنها المتنازل إليه بالتضامن مع المتنازل.

نأتى بعد ذلك إلى كيفية تحديد الضريبة المستحقة على المتنازل، فنجد أن المادة (٣٣) قد ألزمت المتنازل بإدراج بيانات الإقرار المقدم عن نتائج عمليات المنشآت المتنازل عنها ضمن الإقرار الضريبى السنوى له. بمعنى أنه بالنسبة للمتنازل فستتم محاسبته عن أنشطته جميعاً – إذا كان له أنشطة أخرى بخلاف المنشآت المتنازل عنها – ويتم تجميع أرباحها بما فيها الأرباح المحددة للمنشآت المتنازل عنها، وتخصم له الأعباء العائلية حسب الحالة الاجتماعية له، ثم تحسب الضريبة المستحقة على الارباح الصافية طبقاً لأسعار المادة (٩٠) من القانون.

أما إذا لم يكن للمتنازل أنشطة أخرى بخلاف المنشآت التى تنازل عنها، فسيتضمن الإقرار السنوى فى هذ الحالة بيانات الإقرار الذى قدم عن المنشآت التى تنازل عنها فقط، وتتمثل أرباح الممول فى هذه الحالة فى الأرباح التى يتم تحديدها للمنشآت المتنازل عنها. ويخصم له حينئذ الأعباء العائلية عن المدة من

بداية السنة الضريبية، وحتى تاريخ التنازل، ثم تحسب الضريبة المستحقة على صافى الربح طبقاً للأسعار الواردة بالمادة (٩٠) من القانون.

وبطبيعة الحال فإن هذا الأسلوب فى تحديد الضريبة المستحقة على أرباح المنشآت المتنازل عنها والتى سيكون المتنازل إليه مسئولاً عنها بالتضامن مع المتنازل – إنما يسرى بالنسبة لحالات التنازل التى تحدث اعتباراً من أول يناير سنة ١٩٩٤و وما بعد ذلك التاريخ، أما حالات التنازل التى وقعت قبل هذا التاريخ، فتسرى فى شأنها أحكام المادة (٣٠) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ قبل تعديله بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣.

ثانياً: إخطار المتنازل إليه:

من نص الفقرة الثانية من المادة (٣٤) يتضح أنه للمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة بأن تخطره ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشآت المتنازل عنها.

وتقضى الفقرة الثالثة من المادة (٣٤) بأنه:

(على المأمورية المختصة أن توافيه بالبيان المذكور خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب بخطاب موصى عليه بعلم الوصول وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسئوليته محددة بمقدار المبالغ الواردة فى هذا البيان).

وقد قصر المشرع المسئولية التضامنية للمتنازل إليه على المبالغ الواردة فى بيان مصلحة الضرائب هذا مع عدم المساس بحق المصلحة قبل المتنازل فيما هو مستحق عليه من ضرائب لم ترد بالبيان المرسل للمتنازل إليه.

وحتى لا يكون موقف المتنازل إليه معلقاً – فقد نص المشرع على أنه إذا لم تخطر المصلحة المتنازل إليه فى مدى التسعين يوماً التالية لتاريخ طلبه بالمبالغ المستحقة، برئت ذمته من كل مسئولية.

مع عدم الإخلال بتطبيق أحكام المادة (٣٣) من القانون على المتنازل إليه فى حالة عدم الإخطار بواقعة التنازل فى خلال ثلاثين يوماً من حصوله، وكذلك أحكام المادة (١٨٧) من القانون.

* حدود التضامن بين المتنازل والمتنازل إليه:

متى عرفت المأمورية بواقعة التنازل عن المنشأة وتحددت شخصية المتنازل إليه وتحققت مسئوليته عنها، عليها أن تتخذ إجراءات تحديد الضريبة عن المنشأة المتنازل عنها فى مواجهة كل من المتنازل والمتنازل إليه حتى يكون المتنازل إليه على علم بما يقع من أعباء نتيجة مسئوليته التضامنيه.

وإذا كان المتنازل هو المسئول أصلاً عن الضريبة، وهو الذى يتعين اتخاذ إجراءات ربط الضريبة وتقديرها فى مواجهته - إلا أن القانون منح المتنازل إليه - بنص الفقرة الأخيرة من المادة (٣٤) - حق الاعتراض أو الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها توصلاً إلى تحديد وربط الضريبة على الأساس الصحيح، ومن باب التيسير على المتنازل إليه بصفته مسئولاً عن الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها فى حدود ما تقضـــى به المادتين (٣٣، ٣٤) من القانون.

ويعلن المتنازل إليه بالنماذج الضريبية الخاصة بإجراءات التقدير والربط، حتى يكون على علم بما يقع عليه من أعباء نتيجة مسئوليته التضامنية، وعلى أن تقبل اعتراضاته أو الطعون التى يبديها على النماذج الضريبية باعتباره صاحب مصلحة، طبقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة (٣٤) من القانون.

*** تحديد تاريخ التنازل:**

تاريخ التنازل هو التاريخ الذى انتقلت فيه ملكية المنشأة من يد المتنازل إلى يد المتنازل إليه، فمن هذا التاريخ يبدأ موعد الثلاثين يوماً المحددة لإخطار المصلحة الواردة بالمادة (٣٣).

*** متى يعتبر التنازل حجة على المصلحة:**

تقضى الفقرة الثانية من المادة (٣٤) بأنه لا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها فى القانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠ الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها.

وقد رغب المشرع فى ربط التشريع الضريبى بأحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠ لتحقيق أمر هام وهو: "إنه إعمالاً للفقرة الثانية من المادة (٣٤) من القانون فإنه مادام التنازل لم تتخذ فى شأنه الإجراءات المنصوص عليها فى القانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠، فإنه لا يكون له الحجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب، وبالتالى فإن الإخطار بهذا التنازل المبتور الذى لم تستوف شرائطه القانونية لا يلزم مصلحة الضرائب بموافاة المتنازل إليه ببيان الضرائب المستحقة على المنشآت المتنازل عنها فى مدى تسعين يوماً من طلبه ذلك، وإنما يكون هذا الالتزام من تاريخ الطلب المبنى على تنازل مستوفى شرائطه القانونية. وقبل استيفاء ذلك فإن ميعاد التسعين يوماً لا يسرى فى حق المصلحة.

هذا وتقضى المادة الأولى من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠ الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها بأن: "يثبت عقد بيع المحل التجارى بعقد رسمى أو

بعقد عرفى مقرون بالتصديق على توقيعات أو أختام المتعاقدين. ويجب أن يحدد فى عقد البيع ثمن مقومات المحل التجارى غير المادية والمهمات والبضائع كل منها على حدة. ويخصم ما يدفع من الثمن أولاً ثم البضائع ثم ثمن المهمات ثم ثمن المقومات غير المادية، ولو اتفق على خلاف ذلك.

*** كما تقضى المادة الثانية بما يلى:**

يشهر عقد البيع بقيده فى سجل خاص معد لهذا الغرض فى مكتب السجل التجارى بالمحافظة أو المديرية التى يقع بدائرتها المحل التجارى.

*** وتقضى المادة الثالثة من نفس القانون بما يلى:**

يجب إجراء القيد فى خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ البيع، وإلا كان القيد باطلاً، ويكون للقيد الأولوية على القيود التى تجرى على ذات المشترى فى نفس الميعاد.

*** كيفية تطبيق أحكام التنازل عن المنشأة[1]:**

تقضى الفقرة الثانية من المادة (٣٣) بالمسئولية التضامنية بين كل من المتنازل والمتنازل إليه عما استحق من ضرائب على أرباح المنشآت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة هذا التنازل.

وبمقتضى هذه المادة فإن كل من المتنازل والمتنازل إليه يكونان مسئولين بالتضامن عن الضرائب المستحقة على أرباح المنشآت المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عن الضريبة المستحقة على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة لعملية التنازل.

وقد جاءت الفقرة الأولى من المادة (٣٤) لتوضيح كيفية تحديد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، غير أن مفهوم هذه الفقرة يحتمل أكثر من تفسير إذ تنص على ما يلى:

"من تطبيق حكم المادة السابقة تحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل وبدون أى تخفيض للأعباء العائلية كما لو كانت هذه الأرباح هى عنصر الإيراد الوحيد للمتنازل".

ولتفسير هذه الفقرة نجد أنها تعطينا أكثر من تصور لكيفية تحديد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها نوضحها فيما يلى:

---

[1] وجيدة محمود عنانى، سيد محمود عوض: بحث فى مشاكل النصوص القانونية، مجلة التشريع المال الضريبى، ص ٤١ ومابعدها.

- التصور الأول يتمثل فيما يلي:

١- حساب وربط الضريبة على المتنازل عن أرباح المنشآت الأخرى بخلاف المنشأة المتنازل عنها، وذلك بعد خصم الأعباء العائلية وحساب الضريبة اعتباراً من الشريحة الأولى مع ملاحظة عدم تضمن هذا الربط الأرباح الخاصة بالمنشأة المتنازل عنها (سواء بالنسبة لربح الاستغلال أو الربح الرأسمالي).

٢- تحديد الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها بصفة مستقلة، وذلك بتجميع كل من ربح الاستغلال والربح الرأسمالي وبدون خصم أعباء عائلية وحساب الضريبة اعتباراً من الشريحة الأولى أيضاً، ويمثل الناتج في هذه الحال الضرائب المستحقة عن المنشأة المتنازل عنها في سنة التنازل.

* وبتجميع الضرائب الناتجة من الخطوتين السابقتين نحصل على الضرائب المستحقة على المتنازل بالنسبة لجميع منشآته وذلك في سنة التنازل، أما بالنسبة للسنوات السابقة على سنة التنازل فإن ربط الضريبة عليها بالنسبة للمتنازل سواء بالنسبة للمنشأة المتنازل عنها أو غيرها من المنشآت يتم بالطريقة العادية.

٣- تحديد الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها عن السنوات السابقة على سنة التنازل، وذلك من إجمالي الضرائب المستحقة عن جميع المنشآت السابقة إلى مجموع أرباح جميع المنشآت التي يستثمرها الممول بالنسبة للسنوات التي تخضع لأحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

٤- تحديد الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها في ظل أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وقبل تطبيق القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على الوجه التالي: ... إذا كانت المنشأة المتنازل عنها هي المنشأة الوحيدة الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ق ١٥٧ لسنة (١٩٨١) فيتم في هذه الحالة تجميع الضرائب المستحقة عن هذه المنشأة في تلك السنوات.

إذا كانت للممول أكثر من منشأة تجارية أو صناعية فيتم في هذه الحالة تحديد الضريبة المستحقة عليها من مجموع الضرائب المستحقة على تلك المنشآت، وذلك بنسبة مجموع أرباح المنشآت المتنازل عنها في السنوات الخاضعة لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إلى مجموع أرباح جميع المنشآت في ظل نفس القانون.

٥- تكون الضريبة المستحقة عن المنشاة المتنازل عنها والتى سيكون المتنازل إليه مسئولاً عنها بالتضامن عبارة عن مجموع الضرائب الناتجة من البنود ٢، ٣، ٤.

ونورد فيما يلى نورد مثالاً لإيضاح كيفية تحديد الضريبة طبقاً لهذا التصور، وذلك فى حالة الإخطار بواقعة التنازل خلال المدة المقررة قانوناً.

مثال:

بلغت أرباح المنشآت والمهن التى يزاولها أحد الممولين خلال سنة ٢٠٠٣كما يلى:

جنيه	
٥٠٠٠	أرباح منشأة تم التنازل عنها فى ٢٠٠٣/٧/١
٢٠٠٠	أرباح رأسمالية نتجت عن التنازل.
١٣٠٠٠	أرباح منشآت أو مهن أخرى عن سنة ٢٠٠٣.

فيكون حساب الضريبة طبقاً للخطوات السابقة بافتراض أن الممول متزوج ويعول كما يلى:

(١) صافى أرباح المنشأة أو المهن الأخرى		١٧٠٠٠
أعباء عائلية عن سنة كاملة		٣٠٠٠
الصافي الخاضع للضريبة		١٠٠٠٠
الضريبة ٢٥٠٠ بسعر ٢٠% والضريبة	٥٠٠	
٤٥٠٠ بسعر ٢٧%	١٢١٥	
٣٠٠٠ بسعر ٣٥%	١٠٥٠	
إجمالي الضريبة	٢٧٦٥	
(٢) أرباح استغلال منشاة متنازل عنها فى ٢٠٠٣/٧/١		٥٠٠٠
أرباح رأسمالية نتيجة التنازل.		٢٠٠٠
جملة		٧٠٠٠

الضريبة بدون خصم أعباء عائلية:

جنيه	
٢٥٠٠ بسعر ٢٠% والضريبة	٥٠٠
٤٥٠٠ بسعر ٢٧% والضريبة	١٢١٥
جملة ضرائب مسئول عنها بالتضامن كل من المتنازل والمتنازل إليه خلال سنة التنازل	١٧١٥

وبذلك تكون الضريبة المستحقة على المتنازل في سنة التنازل من المنشأة المتنازل عنها، وكذلك باقى المنشآت الأخرى = ٢٧٦٥ + ١٧١٥ = ٤٤٨٠ جنيها.

* ولتحديد الضريبة المستحقة على المتنازل إليه عن المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل يضاف إلى الضريبة المستحقة عن المنشأة المتنازل عنها فى سنة التنازل الضرائب المستحقة عليها عن السنوات السابقة كما يلى:

٣- ضرائب أخرى مستحقة على المنشأة المتنازل عنها قبل قبل سنة التنازل وتخضع لأحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وتحدد بنسبة ومجموع أرباح هذه المنشأة إلى مجموع أرباح المنشآت والمهن التى يستثمرها الممول:

وبفرض أن جملة الضرائب المستحقة على المنشآت والمهن التى يزاولها الممول قد بلغت ١٥٠٠٠ جنيه عن سنتي ٢٠٠٢ / ٢٠٠٣، كما بلغت مجموع أرباح جميع منشآت الممول التى تستحق عليها هذه الضريبة خلال هاتين السنتين بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه فى حين بلغت جملة أرباح المنشأة المتنازل عنها خلال نفس السنتين بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

فى هذه الحالة تحسب الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها السنوات ٢٠٠٢/٢٠٠٣ كما يلى:

الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها عن سنتين ٢٠٠٢/٢٠٠٣

$$= \text{جملة ضرائب مستحقة عن سنوات سابقة} \times \frac{\text{مجموع أرباح المنشأة المتنازل عنها قبل سنة التنازل}}{\text{مجموع أرباح جميع المنشآت قبل سنة التنازل}}$$

$$= ١٥٠٠٠ \times \frac{١٥٠٠٠}{٤٥٠٠٠} = ٥٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

إجمالى ضرائب مستحقة عن المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل (مسئول عنها بالتضامن كل من المتنازل والمتنازل إليه)= ١٧١٥ جنيه + ٥٠٠٠ جنيه = ٦٧١٥ جنيه.

٤- وإذا كانت هناك ضرائب مستحقة على المنشأة المتنازل عنها عن سنوات تم الربط عليها فى ظل أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله، فتضاف قيمة هذه الضرائب إلى مجموع الضرائب التى استحقت على المنشأة المتنازل عنها فى ظل أحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وتمثل الجملة فى النهاية جملة الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها والتى يكون المتنازل إليه مسئولا عنها بالتضامن مع المتنازل.

* وفى حالة عدم الإخطار بالتنازل فى المواعيد التى حددتها الفقرة الأولى من المادة (٣٣) من القانون (٣٠ يوماً من تاريخ التنازل)، وطبقاً لهذا التصور فإنه يتم تحديد الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها على الوجه التالى:

أرباح الاستغلال حتى ٢٠٠٣/٧/١ ٥٠٠٠ جنيه

الأرباح بعد ردها إلى سنة كاملة = (٥٠٠٠ × ١٢/٦) = ١٠٠٠٠

+ أرباح رأسمالية نتيجة التنازل ٢٠٠٠

جملة الأرباح ١٢٠٠٠

الضريبة المستحقة بدون خصم أعباء عائلية (بالجنيه):

٢٥٠٠ بسعر ٢٠% والضريبة ٥٠٠

٤٥٠٠ بسعر ٢٧% والضريبة ١٢١٥

٥٠٠٠ بسعر ٣٥% والضريبة ١٧٥٠

جملة الضرائب المسئول عنها بالتضامن كل ———

من المتنازل والمتنازل إليه عن سنة التنازل ٣٤٦٥

يضاف إليها باقى الضرائب طبقاً لهذا التصور والواردة بالبندين ٣، ٤.

– التصور الثانى:

* وهناك تصور آخر لتطبيق المادة (٤١) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وهو أن يكون الحكم الوارد بها خاصاً بتحديد الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها والتى سيكون المتنازل إليه مسئولاً عنها بالتضامن مع المتنازل، وأن يكون هذا التحديد بغرض إخطار المتنازل إليه فقط بها، دون أن يكون لتحديد الضريبة طبقاً لحكم هذه المادة أى تأثير على حساب وربط الضريبة على المتنازل والذى يتم بتجميع الأرباح الخاصة بمنشآته جميعاً بما فيها أرباح المنشأة المتنازل عنها وذلك على الوجه التالى:

١– حساب وربط الضريبة المستحقة على المتنازل فى سنة التنازل:

– بافتراض نفس أرقام الأرباح الواردة فى التصور الأول فإنه يتم حساب الضريبة المستحقة على المتنازل كما يلى:

صافى ربح المنشأة المتنازل عنها فى ٢٠٠٣/٧/١	٥٠٠٠ جنيه
+ أرباح رأسمالية تحققت نتيجة التنازل	٢٠٠٠
+ صافى ربح المنشآت والمهن الأخرى عن سنة التنازل	١٣٠٠٠
جملة أرباح المتنازل عنه سنة ٢٠٠٣	٢٠,٠٠٠
تخصم أعباء عائلية عن سنة كاملة	٣٠٠٠
الصافى الخاضع للضريبة	١٧٠٠٠

وتكون الضريبة المستحقة:

الـ ٢٥٠٠ جنيه الأول بسعر ٢٠% أى ٥٠٠ جنيه

الـ ٤٥٠٠ جنيه التالية بسعر ٢٧% أى ١٢١٥ جنيه

الـ ٩٠٠٠ جنيه التالية بسعر ٣٥% أى ٣١٥٠ جنيه

الـ ١٠٠٠ جنيه الباقية بسعر ٤٠% ٤٠٠ جنيه

جملة الضريبة المستحقة على المتنازل عن سنة ٢٠٠٣ = ٥٢٦٥ جنيه.

٢- أما تحديد الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها، والتى سيكون المتنازل إليه مسئولاً عنها بالتضامن مع المتنازل فيتم بنفس الأسلوب السابق إيضاحه فى التصور الأول فى البنود ٢، ٣، ٤.

* وفى حالة عدم الإخطار بالتنازل فى المواعيد التى حددتها الفقرة الأولى من المادة ٣٣ من القانون (٣٠ يوماً من تاريخ التنازل) وطبقاً لهذا التصور، فإنها يتم تحديد الضريبة المستحقة عن منشآت الممول خلال سنة التنازل كما يلى:

أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل	٥٠٠٠ جنيه
∴ الأرباح بعد الرد إلى سنة كاملة	١٠,٠٠٠ جنيه
+ أرباح رأسمالية	٢٠٠٠ جنيه
+ أرباح منشآت ومهن أخرى	١٣٠٠٠ جنيه
جملة	٢٥٠٠٠جنيه
يخصم أعباء عائلية	٣٠٠٠ جنيه
الصافى الخاضع للضريبة	٢٢٠٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة:

٢٥٠٠ جنيه بسعر ٢٠% والضريبة	٥٠٠ جنيه
٤٥٠٠ جنيه بسعر ٢٧% والضريبة	١٢١٥ جنيه
٩٠٠٠ جنيه بسعر ٣٥% والضريبة	٣١٥٠ جنيه
٦٠٠ جنيه الباقية بسعر ٤٠% والضريبة	٢٤٠٠ جنيه

جملة الضرائب المستحقة على المتنازل خلال سنة التنازل ٧٢٦٥ جنيه

ثانياً: بالنسبة للمتنازل إليه:

يتم تحديد الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل المسئول عنها المتنازل إليه بالتضامن بنفس الأسلوب السابق إيضاحه فى التصور الأول فى حالة عدم الإخطار بالتنازل.

* **كيفية حساب مدة الإعفاء عند تطبيق أحكام المادة (٢٦) "البند ثالثاً" بالنسبة للمشروعات القائمة قبل صدور القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ معدلاً بالقانون ١٥٧**

المادة (٣٦) "بند ثالثاً": ينص (البند ثالثاً) من المادة ٣٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على إعفاء "أرباح مشروعات الإنتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينها ومشروعات مصايد الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد التى يمتلكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك من عمليات الصيد، تعفى لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط".

وهذا النص يطرح التساؤل بالنسبة لمدة الإعفاء الخاصة بالمشروعات القائمة عند صدور القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والتى لم تستكمل مدة الإعفاء الخاصة بها والمنصوص عليها فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

* هل تستكمل لهذه المشروعات مدة الإعفاء الخمسى فقط.؟
* أم تمتد سنوات الإعفاء حتى تستكمل مدة عشر سنوات طبقاً لأحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إعمالاً للأثر المباشر للقانون.؟
* وفى رأينا أنه فى هذه الحالة يجب أن تمتد سنوات الإعفاء حتى تستكمل مدة العشر سنوات المنصوص عليها بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إعمالاً للأثر المباشر للقانون وأسوة بما كان منصوصاً عليه إعفاء هذه المشروعات من ٣ سنوات طبقاً للقانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ إلى ٥ سنوات فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

ويحتاج الأمر فى هذه الحالة إلى إصدار تعليمات تفسيرية توحيداً للتطبيق وأسوة بالتعليمات التفسيرية رقم ٢ بتاريخ ١٩٨٦/٩/٦ للمادتين ٢٥، ١١٥ الخاصتين بترحيل الخسائر فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

* **الشركات بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج:**

نصت المادة (٣٥) على أنه: "تعتبر فى حكم الممول الفرد، الشركات القائمة أو التى تقوم بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض وتكون الأرباح التى تحققها الشركة خاصة بالأصلى أو الزوج بحسب الأحوال بحق الغير الشريك بالنسبة لحصته فى أرباح الشركة.

وفى هذه الحالة تعتبر أموال الشركة وأموال الأشخاص المكونين لها ضامنة للوفاء بالضرائب المستحقة.

والهدف من ذلك هو مواجهة حالات التهرب من الضريبة عن طريق تفتيت الوعاء بتقسيم الربح على الشركاء في الشركات التي تقوم بين الزوج وزوجته أو بين أحد الزوجين والأولاد القصر أو بين الزوجين والأولاد القصر.

مثال ذلك:

ممول كان يزاول نشاطاً تجارياً فردياً حتى نهاية سنة ١٩٩٣، واعتباراً من ١٩٩٤/١/١ كون شركة تضامن بينه وبين زوجته وقدم عقد شركة تضامن مستوفيا الشروط الشكلية والقانونية، ويتضمن هذا العقد بنداً ينص على توزيع الأرباح والخسائر مناصفة – وقدم الممول وزوجته الإقرار الضريبي عن سنة ١٩٩٤ بصافي ربح ٢٠٠٠٠ جنيه ونصيب كل شريك ١٠٠٠٠ جنيه من صافي الربح، وعند فحص هذه الحالة بلغ صافي الربح طبقاً لمذكرة الفحص المعتمدة ٣٠٠٠٠ جنيه، فإذا علمت ان الممول متزوج ولا يعول.

فالمطلوب:تحديد ما يدخل في وعاء الضريبة بالنسبة لكل منهما في هذه الحالة عند الاخطار بنموذج ١٨ ضريبة موحدة يخطر كل شريك بكامل الأرباح بنموذج مستقل باسمه، وعند حساب الضريبة بهذا النموذج يراعى إلا تحسب الضريبة في النموذج المعد لإخطار الزوجة. وإنما يكتب في الجزء المخصص لحساب الضريبة (تطبيق المادة ٣٥)-وفي النموذج المعد لإخطار الزوج يدرج صافي أرباح المنشأة ككل ويخصم له الأعباء العائلية كما يلي:

٣٠٠٠٠ جنيه صافي ربح المنشأة–٢٥٠٠ جنيها باعتبار أنه متزوج ولا يعول ٢٧٥٠٠ جنيها وتحسب الضريبة على هذا الصافي وتكتب في الجزء المخصص لذلك في النموذج مع ذكر عبارة (بعد تطبيق المادة٣٥)، وذلك في حالة كون هذه الشركة هي النشاط الوحيد للممول.

وتتبع نفس هذه الخطوات عند الاخطار بالنموذج ١١٠ ضريبة موحدة وعندما يصبح صافي الربح نهائيا يتم إصدار الورد والتنبيه (نموذج ٣، ٤ ضريبة موحدة) باسم الزوج فقط، وبالطبع يكون صافي الربح في هذه الحالة هو صافي الربح النهائي للمنشأة ككل، وتحسب الضريبة عليه بعد خصم حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية للزوج فقط.

في المثال السابق إذا كان النشاط أساسا باسم الزوجة وانضم الزوج كشريك لها في النشاط فتكون الأرباح في هذه الحالة باسم الأصل أي الزوجة (الأصل في الشركة) وبعد خصم حد الإعفاء المقرر للأعزب (فالمرأة في جميع الأحوال تعامل معاملة الأعزب عند حساب الأعباء العائلية لها إلا في حالة

ويقصد بأصحاب الأعمال الواردين بالمادة ، الجهات المنصوص عليها فى البندين (١ ، ٢) من المادة (٤٩) من القانون».

كما نصت المادة (٥٧) فى فقرتها الأخيرة على أنه يجوز أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد وشروط خاصة بالشركات والمنشآت والهيئات والجمعيات التى تستخدم خمسين شخصاً فأكثر.

وسوف نتعرض لهذه الفقرة عند الكلام عن تحصيل الضريبة ، حيث أجاز المشرع لنفس الجهات إتباع إجراءات خاصة عند خصم وتوريد الضريبة ، وذلك ضماناً لوحدة الموضوع.

*** إقرارات نصت عليها المادة (٥٨) من القانون :**

نصت المادة (٥٨) على أن : «يلتزم مديرو الشركات والهيئات الخاصة والجمعيات أو المعاهد التعليمية أنى قدموا لمأمورية الضرائب المختصة ، بالإضافة إلى ما هو منصوص عليه بالمادة (٥٧) من هذا القانون وفى ذات الميعاد المنصوص عليه فيها ، كشفاً مبيناً فيه.

١- اسم ومحل إقامة أى شخص يشغل وظيفة مدير أو عضو أو سكرتير مجلس إدارة أو هيئة مراقبة أو لجنة أو غير ذلك ومقدار أتعابه أو مكافآت ولو كان تقديرها منوطاً بقرار يصدر من مجلس الإدارة أو من الجمعية العمومية .

٢- مقدار كل مبلغ يدفع إلى أى شخص بمناسبة قيامه بعمل من أعمال مهنته على سبيل العمولة أو السمسرة أو الرد التجارى أو غير ذلك من الأتعاب أو الهبات أو المكافآت سواء أكان دفعها بصفة دائمة أم بصفة عارضة».

ورغم أن بعض هذه المبالغ تخضع للضريبة باعتبارها من المرتبات وما فى حكمها، والبعض الآخر يخضع للضريبة باعتباره من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة أو إيرادات النشاط التجارى، إلا أن المشرع قد رأى أن يسلك هذا السبيل بغرض تحقيق نوع من الرقابة على المبالغ التى تقوم الجهات المنصوص عليها فى هذه المادة بدفعها وعدم إفلات مبلغ من الضريبة .

وقد قضت اللائحة التنفيذية للقانون فى المادة ١٨ منها بأن يكون تقديم البيانات المنصوص عليها فى المادتين ٥٧ ، ٥٨ من القانون إلى المأمورية المختصة

على النموذج رقم (٣٢) ضريبة موحدة أو على أى ورقة مشتملة على البيانات الواردة به.

وعن المقصود بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها، فقد نصت المادة ١٧ من اللائحة التنفيذية على أنه يقصد بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الباب الثالث من الكتاب الأول من القانون ما يلى:-

١- مأمورية ضرائب التفتيش على المصالح الحكومية بالقاهرة أو الإسكندرية بحسب الأحوال إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيرادات إحدى الجهات الحكومية أو وحدات الإدارة المحلية أو إحدى الهيئات العامة أو الأشخاص الاعتبارية العامة التى لاتمارس نشاطاً خاضعاً للضريبة على أرباح شركات الأموال أو الهيئات الخاصة العاملة فى ميدان رعاية الشباب والنقابات بالقاهرة أو الإسكندرية بحسب الأحوال أو المأمورية الجغرافية التى يقع فى دائرتها أى من الجهات السابقة بباقى المحافظات.

٢- إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد إحدى المنشآت أو الشركات أو الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من القانون، تكون مأمورية الضرائب المختصة هى المأمورية المحددة طبقاً لأحكام المادة (٥٧) من هذه اللائحة .

٣- إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد إحدى المنشآت أو الشركات التى تزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو نشاط مهنة حرة وغيرها من المهن غير التجارية أو يكون مصدر إيراداتها من ثروة عقارية تكون مأمورية الضرائب المختصة هى المأمورية المحددة طبقاً لأحكام المادة (٤٤) من هذه اللائحة .

٤- مأمورية الضرائب التى يقع فى دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسى للأفراد أو الجهات الذين لم يرد ذكرهم فى البنود السابقة ، وكذلك الحالات التى يلتزم فيها مستحق الإيراد أو الخاضع للضريبة بالتوريد طبقاً لحكم المادة (٦٤) من القانون.

* **إقرارات نصت عليها المادة (٥٩) من القانون :**

نصت المادة (٥٩) على أن : «يلتزم الأفراد والشركات والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية الذين يدفعون إيرادات مرتبة لمدى الحياة بأن يقدموا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ تولد الحق فى الإيراد كشفاً ببيان وأسماء ومحال إقامة أصحاب الإيرادات المذكورة وبيان مقدارها وشروط دفعها».

وقد نصت المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية على أن : «تقدم الكشوف المنصوص عليها فى المادة (٥٩) من القانون إلى المأمورية المختصة على النموذج رقم (٢٤) ضريبة موحدة أو على أية ورقة مشتملة على البيانات الواردة به».

كما نصت المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية بأن تبلغ التعديلات الطارئة على محتويات الكشوف المقدمة طبقاً للمواد ٥٧ ، ٥٨ ، ٥٩ من القانون إلى المأمورية السابق إرسال الكشوف الأصلية إليها، وذلك خلال أربعين يوماً من تاريخ حدوث هذه التعديلات.

٢- الإقرارات التى يلتزم بها أصحاب المرتبات :

وقد تضمنتها المادة (٦١) من القانون حيث نصت على أنه : «يلتزم كل شخص يتقاضى مرتبات أو مكافآت أو ماهيات أو أجر أو إيرادات مرتبة لمدى الحياة تتجاوز مجموعها حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية أياً كان مصدرها أو مصادرها بأن يقدم إلى المأمورية المختصة خلال أربعين يوماً من تاريخ التحاقه بالعمل أو من تاريخ تولد حقه فى المرتب كافة البيانات المتعلقة بمقدار ما يتقاضاه من مرتبات أو مكافآت أو ماهيات، أو أجور، أو إيرادات مرتبة لمدى الحياة مع بيان أسمه ومحال إقامته وأسماء ومحال إقامة من يعمل لديهم أو من يدفعون له الإيراد».

ويشترط أن يكون الإقرار مشتملاً على كافة البيانات التى نص عليها القانون والسابق ذكرها.

* **الإعفاء من تقديم الإقرار السنوى :**

نصت المادة (٦٢) من القانون على أن : «يعفى الممول من تقديم الإقرار المنصوص عليه فى المادة (٩١) من هذا القانون عن دخله من المرتبات وما فى

حكمها وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها فى هذا الباب، كما يعفى الممول من إدراج هذا الدخل المشار إليه فى الإقرار الذى يقدمه عن مصادر الإيرادات الأخرى طبقاً للمادة (٩١) من هذا القانون».

من هذا النص يتضح أن المشرع قد أعفى أصحاب المرتبات وما فى حكمها، وكذلك من يتقاضون أى من الإيرادات المنصوص عليها فى الباب الثالث من القانون، من تقديم الإقرار الضريبى السنوى المنصوص عليه فى المادة (٩١) من القانون.

كما أعفى هؤلاء الأشخاص من إدراج الدخول السابق الإشارة إليها بالإقرارات التى يقدمونها عن مصادر إيراداتهم الأخرى طبقاً للمادة (٩١) من القانون.

أى أنه لو أن شخصاً من الأشخاص المذكورين بعاليه قد حقق إيرادات من نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى، أو إيرادات من ثروة عقارية ، بالإضافة إلى إيرادات من مرتبات، وما فى حكمها، فإن ما يدرج بإقراره السنوى هو الإيرادات من كافة المصادر عدا إيراداته من المرتبات وما فى حكمها التى أعفاه القانون من إدراجها الذى يقدمه عن مصادر الإيرادات الأخرى.

خامساً: تحصيل الضريبة:

عالج هذا الموضوع المادتان (٦٣ ، ٦٤) من القانون ، وفرقت بين حالتين – الحالة الأولى : إذا كان صاحب العمل مقيماً فى مصر، والثانية : إذا كان صاحب العمل غير مقيم فى مصر.

١- إذا كان صاحب العمل مقيماً فى مصر :

نصت المادة (٦٣) فى فقرتيها الأولى والثانية على أنه : «يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها فى المادة (٥١) من هذا القانون قيمة الضريبة المستحقة ، وذلك طبقاً لحكم المادتين (٥٠) ، (٩٠) من هذا القانون.

ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأول يمن كل شهر قيمة ما خصموه من الدفعات التى أجروها فى الشهر السابق».

ونصت الفقرة الأخيرة من المادة (٦٣) على أنه : «يجوز أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد أو شروط خاصة بالشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية التى تستخدم خمسين شخصاً فأكثر».

ولقد تكرر هذا الاستثناء لتلك الجهات عن الكلام عند تقديم الإقرارات، حيث أجاز القانون أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد وشروط خاصة ، وسنتكلم على ما جاءت به اللائحة التنفيذية لكل من هذين الاستثنائين بالنسبة للمواعيد والتحصيل بعد ذلك .

٢- إذا كان صاحب العمل غير مقيم فى مصر :

وهذا ما عالجته المادة (٦٤) من القانون حيث نصت على أنه : «إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع غير مقيم فى مصر، أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة فإن الالتزام بتوريد الضريبة يقع على عاتق مستحق الإيراد أو الخاضع للضريبة طبقاً للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية».

كما نصت المادة (٦٤) أيضاً فى نهايتها على أنه : «وتبين اللائحة التنفيذية كذلك واجبات المستحق إذا كان الإيراد الذى يبلغ مجموعه حد الخضوع للضريبة يتكون من عناصر يقل كل منها على حده عن هذا الحد».

وقد حددت المادة ٢٣ من اللائحة التنفيذية تلك الإجراءات والالتزامات حيث نصت على أنه : «على كل من يتقاضى إيراداً مما يخضع لهذه الضريبة ولاتسرى عليه أحكام الخصم من المنبع أو كان صاحب العمل أو الملزم بدفع الإيراد غير مقيم فى مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة ، أن يقدم خلال شهر يناير من كل عام بياناً على النموذج رقم (٢٦) ضريبة موحدة أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به موضحاً به إجمالى الإيرادات التى حصل عليها خلال السنة السابقة ، سواء أكان كل من هذه الإيرادات يبلغ وحده النصاب الذى يجعله خاضعاً للضريبة ، أم كان بعضها يبلغ هذا الحد وبعضها لايبلغه ، أم كان كل إيراد منها لايخضع فى ذاته للضريبة لعدم تجاوز حد الإعفاء، حتى كان مجموع الإيراد يتجاوز هذا الحد. ويقدم هذا البيان مع الضريبة المستحقة إلى المأمورية المختصة».

الواقعة المنشأة للضريبة :

يقصد بالواقعة المنشأة للضريبة عموماً الحدث الذى إذا تحقق تولد دين الضريبة، أى الحدث الذى يجعل الضريبة واجبة الأداء ويجعل لمصلحة الضرائب الحق فى المطالبة بها.

والواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للإيرادات من المرتبات وما فى حكمها يتحقق منذ اليوم الذى يتم فيه وضع الإيرادات الخاضعة للضريبة تحت تصرف الممول، بحيث يكون غير معلق على شرط أو مقترن بأجل.

وما من شك فى أن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة له أهميته وآثاره من حيث تحديد السعر الواجب التطبيق، خصوصاً إذا أجرى المشرع تعديلاً فى سعر الضريبة ، كما يبدأ من هذا التاريخ سريان مدة التقادم المسقط لحق المصلحة فى المطالبة بدين الضريبة .

ولكن يلاحظ الاعتراض والطعن الذى نصت عليه المادة (٦٥) من القانون، إذ أن ميعاد الشهر الذى يجوز أن يعترض خلاله الممول يبدأ من تاريخ تسلم صاحب الشأن للإيراد الخاضع للضريبة ، وهذا يختلف عن الواقعة المنشئة للضريبة .

مواعيد وشروط خاصة لبعض الجهات :

سبق الإشارة عند الكلام عن الإقرارات التى تقدم طبقاً للمادة (٥٧) من القانون إلى مواعيد وشروط خاصة لبعض الجهات تقدم الإقرارات طبقاً لها ، وكذلك ورد استثناء عند الكلام على تحصيل الضريبة وتوريدها إلى المأمورية المختصة ، حيث نصت المادة (٦٣) من القانون فى فقرتها الأخيرة على أنه : «يجوز أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد أو شروطاً خاصة بالشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية التى تستخدم خمسين عاملاً فأكثر».

وسنتعرض لهذه الاستثناءات من حيث مواعيد وشروط تقديم الإقرار، وكذا التعديلات التى تطرأ على البيانات، وكذلك تحصيل وتوريد الضريبة وهو ما تناولته اللائحة التنفيذية فى المادتين ٢١ ، ٢٢ منها على الوجه التالى :

نصت المادة ٢١ من اللائحة التنفيذية على أنه : «يجوز لرئيس المأمورية

الكائن فى دائرة اختصاصه مركز الإدارة أو المحل الرئيسى للشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية التى تستخدم خمسين شخصاً فأكثر، وبناء على طلب هذه الجهات إتباع الإجراءات الاتية فيما يتعلق بتقديم البيانات المطلوبة قانوناً وتوريد الضريبة التى تخصمها من المرتبات وما فى حكمها والماهيات والأجور والمكافآت:

أ) تقديم الكشف المنصوص عليه فى المادة (٥٧) من القانون خلال ثلاثين يوماً من إخطارها بقبول طلبها مع اشتمال الكشف على البيانات المشار إليها فى المادة (٥٨) من القانون.

ب) بيان مقدار الضريبة التى كانت تدفع فى السنة السابقة على تقديم الطلب».

كما نصت المادة ٢٢ من اللائحة على أن : «تعفى الجهات المشار إليها فى المادة السابقة من تقديم أى بيان إضافى خلال السنة عما قد يطرأ من تعديلات على البيانات المقدمة منها .

على أن تقدم فى خلال الشهرين الأولين من كل عام كشفاً متضمناً البيانات الآتية :

١- كافة التعديلات الواجب إدخالها على البيانات السابق تقديمها والتى تتعلق بالتغيرات التى استجدت خلال السنة السابقة فى أشخاص العاملين، أو العمال، أو فى مقدار المبالغ التى تصرف لهم.

٢- المبالغ الفعلية التى صرفت لكل منهم فى السنة الماضية .

٣- مقدار الضريبة المستحقة فعلاً عن المبالغ الخاضعة لهذه الضريبة فى السنة الماضية .

وإلى أن يقدم الكشف السنوى الذى تسوى على أساسه الضريبة نهائياً، تقوم هذه الجهات بتوريد الضريبة إلى المأمورية المختصة بصفة مؤقتة فى موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام عن الثلاثة أشهر السابقة عليها على أساس الضريبة التى استحقت أو كانت تستحق عن السنة الماضية ، وبمراعاة ما قد ينشأ من تعديل فى سعر الضريبة .

وعند تسوية الضريبة نهائياً فى آخر السنة تقوم الجهات المذكورة فوراً بدفع ما يكون مطلوباً لمصلحة الضرائب زيادة على ما دفعته، كما يرد إليها ما تكون قد دفعته زيادة على ما هو مستحق للمصلحة».

الاعتراض والطعن :

وهذا ما تناولته المادة (٦٥) من القانون مع المادة (١٥٧) الخاصة بلجان الطعن. فقد نصت المادة (٦٥) من القانون على أنه : «للممول خلال شهر من تاريخ تسليم الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ربط الضريبة بطلب يقدم إلى الجهة التى قامت بخصم الضريبة .

ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه.

وتتولى المأمورية فحص الطلب، فإذا تبين لها جدية الاعتراضات التى أبداها الممول قامت بإخطار الجهة المشار إليها لتعديل ربط الضريبة ، أما إذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات فيتعين عليها إحالة الطلب إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام المادة (١٥٧) من هذا القانون مع إخطار صاحب الشأن بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة».

وقد أوضحت الفقرة الثانية من المادة (٣٥) من اللائحة البيانات والمستندات التى ترسلها جهة العمل إلى المأمورية المختصة مع الطلب المقدم من صاحب الإيراد حيث نصت على أنه : «وعلى الجهة أن ترسل هذا الطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه على أن يكون مصحوباً برأيها فى الاعتراضات التى أبداها الممول وبمذكرة حسابية ببيان المرتبات والمكافآت والماهيات والأجور والمزايا وغيرها من المبالغ الأخرى التى حصل عليها الممول، ومقدار الضريبة التى قامت بخصمها منها وغير ذلك من المستندات والبيانات الأخرى التى ترى تقديمها لتأييد وجهة نظرها».

وبذلك تكون المادة (٦٥) من القانون والمادة (٣٥) من اللائحة قد نظمت طرق ومواعيد الاعتراض والطعن فى الضريبة بالنسبة للإيرادات من المرتبات وما فى حكمها ، وكذلك الإحالة إلى لجنة الطعن.

المبحث الثانى

الضريبة على أجور العاملين المصريين فى الخارج

أولاً: نطاق الضريبة:

تنص المادة الأولى من القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ بفرض ضريبة على أجور ومرتبات العاملين المصريين فى الخارج على أن: «تفرض ضريبة على الأجور والمرتبات وما فى حكمها التى يتقاضاها العاملون المصريون فى الخارج ممن يزاولون عملاً لدى الغير يتوافر فيه عنصر التبعية.

ولايخضع لهذه الضريبة المصريون المهاجرون هجرة دائمة الذين يتوافر فيهم الشروط الواردة فى المادة (٨) من قانون الهجرة ورعاية المصريين فى الخارج الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٣».

وقد أوضحت اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالعاملين فى تطبيق أحكام القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ . حيث جاء بالمادة (١) من اللائحة ما نصه: «يقصد بالعاملين فى تطبيق أحكام القانون، كل مصرى يعمل فى الخارج لدى الغير مقابل أجر أو مرتب أو ما فى حكمه، ويتوافر فى عمله عنصر التبعية.

ولايخضع لهذه الضريبة ا حـ ريون المقيمون عادة فى الخارج ويزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنة حرة لحسابهم.

كما لايخضع للضريبة المصريون المهاجرون هجرة دائمة، ويعتبر مهاجراً هجرة دائمة كل مصرى جعل إقامته العادية بصفة دائمة فى خارج البلاد. بأن اكتسب جنسية دولة أجنبية أو حصل على إذن بالإقامة الدائمة منها، أو أقام بها مدة لاتقل عن عشر سنوات، أو حصل على إذن بالهجرة من إحدى دول المهجر التى تحدد بقرار من الوزير المختص بشئون الهجرة».

* **ومن نص القانون واللائحة يتضح ما يلى:**

- تفرض الضريبة على كل مصرى يعمل فى الخارج لدى الغير ويتوافر فى عمله عنصر التبعية، سواء كان يعمل فى مصر فى جهة حكومية أو غير حكومية فى قطاع عام أو قطاع خاص أو أى جهة كانت.

لايخضع للضريبة المصريون المقيمون عادة فى الخارج ويعملون لحساب

أنفسهم ، فالعبرة فى الخضوع للضريبة هو توافر عنصر التبعية لأى جهة أو شخص فى الخارج .

لايخضع للضريبة أيضاً المصريون المهاجرون هجرة دائمة ، أى الذين ينطبق عليهم أى من الحالات الآتية :

- أن يكون قد اكتسب جنسية دولة أجنبية .
- أن يكون قد حصل على إذن بالإقامة الدائمة فى دولة أجنبية .
- أن يقيم فى دولة أجنبية مدة لاتقل عن عشر سنوات.
- أن يكون قد حصل على إذن بالهجرة من إحدى دول المهجر التى تحدد من الوزير المتخص بشئون الهجرة .

ثانياً: تاريخ سريان القانون:

نصت المادة السابقة من القانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤ على أن يعمل بالقانون آعتباراً من اليوم التالى لتاريخ نشره .

وقد نشر القانون بالجريدة الرسمية بتاريخ ١٨ يونية ١٩٩٤، ومن ثم يبدأ العمل بالقانون اعتباراً من ١٩ يونية ١٩٩٤.

ثالثاً: سعر الضريبة:

نصت المادة الثانية من القانون على أن : «يكون سعر الضريبة المنصوص عليها فى المادة السابقة كالآتى :

* **الشريحة الأولى :** حتى ما يعادل ٢٠ ألف جنيه مصرى سنوياً (١٪) .
* **الشريحة الثانى :** أكثر ما يعادل ٢٠ ألف جنيه مصرى سنوياً وحتى ما يعادل ٤٠ ألف جنيه مصرى سنوياً (٢٪) .
* **الشريحة الثالثة :** أكثر مما يعادل ٤٠ ألف جنيه مصرى سنوياً (٣٪) .

وتحدد قيمة التعامل بالجنيه المصرى على أساس سعر الصرف عند بدء كل سنة تعاقد».

*** ومن النص السابق يتضح ما يلى :**

- أن سعر الضريبة تصاعدى يزداد بزيادة الإيراد من المرتبات، وما فى حكمها التى يحصل عليها العامل من الخارج .

- أن الشرائح محددة بالجنيه المصرى.
- يتم تحويل ما يحصل عليه العامل من الخارج من عملات أجنبية إلى الجنيه المصرى على أساس سعر الصرف السائد عند بدء كل سنة تعاقد.

رابعاً: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة:

تناولت المادة الثالثة من القانون كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة حيث نصت على أن : « تتحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة على أساس مجموع ما يحصل عليه الممول من مرتبات وأجور ومكافآت وبدلات، وذلك على الوجه التالى:

١- لاتسرى الضريبة على بدلات السفر والانتقال والسكن والملابس والغذاء.

٢- لاتسرى الضريبة على بدل طبيعة العمل إلا فيما يجاوز ما يعادل ألف جنيه مصرى سنوياً.

فإذا كان الثابت من عقد العمل أن الأجر أو المرتب أو المكافأة شاملاً للبدلات المشار إليها فى البندين (١) ، (٢) فيتحدد وعاء الضريبة بعد خصم ١٥٪ من الأجر أو المرتب أو المكافأة الشاملة مقابل هذه البدلات.

٣- يخصم من وعاء الضريبة اشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار التى تستقطع أو تسدد وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعى، أو كنظم بديلة عنها أو قوانين المعاشات والادخار الحكومية سواء فى جمهورية مصر العربية ، أو الدولة التى بها جهة العمل.

٤- بعد إعمال أحكام البنود (١) ، (٢) ، (٣) ، يخصم من الوعاء ٥٪ للأعزب و١٠٪ للمتزوج ، وللمتزوج ويعول، وللعائل لأولاده، أو لوالديه، أو لأحدهما مقابل الأعباء العائلية .

وفى جميع الأحوال تخصم من الوعاء الضريبية الأجنبية المسددة عن ذات الإيراد».

من نص المادة السابقة يتضح أن القانون لم يفرض الضريبة على مجموع ما يحصل عليه العامل فى الخارج ،ولكنه سمح باستبعاد بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة ، كما سمح بخصم بعض التكاليف من مجموع ما يحصل عليه العامل للوصل إلى الوعاء الخاضع للضريبة .

وبالنسبة للإيرادات التى استبعدت من الخضوع للضريبة فهى :

- بدلات السفر والانتقال والسكن والملابس والغذاء.
- بدل طبيعة العمل حتى ١٠٠٠ جنيه مصرى سنوياً.

فإذا كان عقد العامل شاملاً لهذه البدلات فيخصم من الأجر أو المرتب أو المكافأة نسبة ١٥٪ نظير هذه البدلات.

أما بالنسبة للتكاليف التى نص القانون على خصمها فهى :

- اشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار سواء تلك التى يدفعها العامل بجمهورية مصر العربية ، أو بالدولة التى بها جهة العمل.
- الأعباء العائلية وتخصم للعامل حسب حالته الاجتماعية كالآتى :
- بواقع ٥٪ للأعزب.
- بواقع ١٠٪ للمتزوج ويعول، وللعائل لأولاده، أو لوالديه، أو لأحدهما.

ويكون خصم الأعباء العائلية من الوعاء بعد استبعاد البدلات بأنواعها واشتراكات التأمين الاجتماعى أو أقساط الادخار.

- الضريبة الأجنبية المسددة عن ذات الإيراد.

خامساً : التزامات الممولين :

تنص الفقرة الأولى من المادة الرابعة من القانون على أنه : «على كل عامل خاضع لأحكام هذا القانون أن يقدم إلى مصلحة الضرائب سنوياً وعند انتهاء الأجازة أو الإعارة صورة معتمدة من عقد العمل المبرم مع جهة عمله فى الخارج أو بياناً معتمداً بمفردات مرتبه أو أجره فى تلك الجهة ، ويتعين عليه إيضاح التغييرات التى طرأت على مرتبه أو أجره خلال السنة».

* ***كما تنص المادة (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه :*** «على الممول الخاضع للضريبة أن يقدم فى نهاية كل سنة عمل فيها فى الخارج ، أو عند انتهاء الإجازة. أو الإعارة ، أو إذن العمل فى الخارج إلى إحدى الجهات المنصوص عليها فى المادة (٢) من هذه اللائحة بياناً على النموذج رقم (١) ضريبة على أجور العاملين فى الخارج ، وذلك لتحديد الضريبة المستحقة عليه مع مراعاة مايلى:

أولاً: بالنسبة للعاملين المصريين بالقطاع الخاص الذين يعملون فى الخارج لدى قطاع خاص. يكتفى بتقديم إقرار بما حصلوا عليه من مرتبات أو أجور فى

الخارج على النموذج رقم (١) المشار إليه ويعتد بهذا الإقرار عند حساب الضريبة المستحقة عليهم دون أن يطالبوا بتقديم أية مستندات أخرى.

ثانياً: بالنسبة للعاملين فى الدولة وقطاع الأعمال العام والقطاع العام فى مصر ويعملون فى الخارج ، وكذا بالنسبة لغيرهم من العاملين فى قطاع خاص بمصر ويعملون لدى جهات حكومية أجنبية فى الخارج ، فيعتد فى شأنهم بصورة من عقد العمل بالخارج ترفق بالنموذج رقم (١) المشار إليه، وتحسب الضريبة المستحقة على أساس المرتب أو الأجر الوارد بهذا العقد دون أن يطالبوا بتقديم أية مستندات أخرى».

*** *ومن نصوص هذه المواد يتضح ما يلى :***

- أنه على العاملين الخاضعين للضريبة طبقاً لأحكام القانون أن يقدموا بياناً على النموذج رقم (١) ضريبة على مرتبات العاملين فى الخارج فى المواعيد التالية :

- فى نهاية كل سنة عمل فيها فى الخارج .

أو - عند انتهاء الأجازة .

أو - عند انتهاء الإعارة .

أو - عند انتهاء إذن العمل.

- يتم تحديد الضريبة المستحقة على الممول على ضوء ما ورد فى هذا البيان.
- لايطالب العاملون المصريون بالقطاع الخاص، والذين يعملون بالخارج لدى قطاع خاص أيضاً بأى مستندات أخرى بخلاف إقرارهم على النموذج رقم (١) المشار إليه بما حصلوا عليه من أجور ومرتبات فى الخارج .

ويتم حساب الضريبة على أساس هذا الإقرار.

- يطالب بصورة من عقد العمل بالخارج ترفق بالنموذج رقم (١) كل من:
- العاملون فى الدولة وقطاع الأعمال العام والقطاع العام فى مصر ويعملون فى الخارج .
- العاملون فى القطاع الخاص بمصر ويعملون لدى جهات حكومية أجنبية فى الخارج ويتم حساب الضريبة على أساس المرتب أو الأجر الوارد بالعقد.
- تقدم النماذج رقم (١) إلى إحدى الجهات المنصوص عليها فى المادة (٢) من اللائحة .

وبالرجوع للمادة (٢) من اللائحة التنفيذية للقانون، نجد أنها تتناول جهات الاختصاص فى تحصيل الضريبة . حيث جاء بها ما نصه : «يكون الاختصاص فى تحصيل الضريبة على أجور ومرتبات العاملين المصريين فى الخارج على النحو التالى :

أولاً: فى حالة رغبة الممول تسديد الضريبة فى مصر :

تسدد الضريبة فى أية مأمورية من مأموريات الضرائب بسائر أنحاء الجمهورية، أو فى الإدارة العامة للضريبة على أجور العاملين فى الخارج (١ ميدان طلعت حرب القاهرة) . أو فى الوحدة المختصة بمكتب وزير المالية . أو فى الوحدة المختصة بمكتب رئيس مصلحة الضرائب ، أو فى أحد المكاتب الفرعية التى تنشأ خصيصاً لذلك بمكاتب تصاريح العمل التابعة لوزارة الداخلية .

ثانياً: فى حالة رغبة الممول تسديد الضريبة فى الخارج :

تسدد الضريبة فى إحدى القنصليات المصرية فى الدولة التى يعمل بها فى الخارج .

ومن نص هذه المادة يتضح أن النماذج رقم (١) ضريبة على مرتبات العاملين فى الخارج تقدم إلى أى من الجهات الآتية :

أولاً: إذا رغب الممول السداد فى مصر:

- أية مأمورية من مأموريات الضرائب بسائر أنحاء الجمهورية أو الإدارة العامة للضريبة على أجور العاملين المصريين فى الخارج ومقرها ١ ميدان طلعن حرب بالقاهرة .
- أو – الوحدة المختصة بذلك بمكتب وزير المالية .
- أو – الوحدة المختصة بذلك بمكتب رئيس مصلحة الضرائب.
- أو – المكاتب الفرعية التى تنشأ خصيصاً لذلك بمكاتب تصاريح العمل التابعة لوزارة الداخلية .

ثانياً: إذا رغب الممول السداد فى الخارج :

يكون تقديم النموذج رقم (١) والسداد فى إحدى القنصليات المصرية فى الدولة التى يعمل بها فى الخارج .

وتقوم هذه الجهات بتحديد الضريبة المستحقة على ضوء إقرار الممول على النموذج رقم (١) أو على ضوء صورة عقد العمل المرفق بالنموذج رقم (١) بحسب الأحوال كما سبق أن أوضحنا ، ويقوم الممول بسداد المستحق عليه لها .

وفيما يلى شكل النموذج رقم (١) ضريبة على مرتبات العاملين فى الخارج:

نموذج رقم (١) ضريبة على أجور العاملين فى الخارج

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب:

العنوان:

بيان لتحديد الضريبة المستحقة

على أجور ومرتبات العاملين المصريين فى الخارج

اسم الممول (رباعياً) : ....

عنوانه فى مصر : ....

محل عمله فى مصر : ....

عنوانه فى الخارج : ....

محل عمله فى الخارج : ....

حالته الاجتماعية : ....

الفترة التى يحاسب عنها : من ١٩/٦/١٩٩٤ حتى / / ١٩ تاريخ تجديد الإعارة أو الإجازة أو إذن العمل)

الإيرادات المحققة فى الخارج عن سنة كاملة :

	بالعملة الأجنبية	بالعملة المصرية
(أ) مجموع ما يحصل عليه الممول من مرتبات وأجور ومكافآت وبدلات	....	....
(ب) مبالغ تستبعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة :	....	....
– بدل سفر وانتقال وسكن وملابس وغذاء	....	....
– بدل طبيعة عمل	....	....
– اشتراكات تأمين اجتماعى وأقساط ادخار	....	....
– الضريبة الأجنبية المسددة	....	....
– أعباء عائلية	....	....
الجملة	....	....
صافى المبالغ الخاضعة للضريبة	....	....

أقر بأن جميع البيانات الموضحة بعالية صحيحة وعلى مسئوليتى

التاريخ / / ١٩ **توقيع الممول**

سادساً: الإجراءات التى تتخذها جهات التحصيل:

أوضحت الفقرتان الثانية والثالثة من المادة الرابعة من قانون الإجراءات التى تتخذها الجهات التى تقوم بتحصيل الضريبة ، حيث جاء بها ما نصه :

« وتختص مصلحة الضرائب بتحديد قيمة الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون وإخطار الممول بذلك على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية بموجب خطاب موصى عليها بعلم الوصول، أو بالتسليم المباشر للعامل نفسه أو من ينيبه مقابل إيصال.

وفى حالة تسديد قيمة الضريبة تسلم المصلحة العامل شهادة تفيد ذلك لتقديمها للجهات المختصة للموافقة على تجديد الأجازة أو الإعارة أو منحه إذن العمل».

* ***وفى هذا الخصوص نصت المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه :*** «على الجهات الموضحة بالمادة (٢) من هذه اللائحة فور تلقى البيان المقدم من الممول على النموذج رقم (١) وفقاً لحكم المادة (٦) من هذه اللائحة أن تقوم بالمحاسبة وتحديد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة التى يحاسب عنها، وتسلم إليه فى الحال وفور سداد الضريبة إفادة بذلك ، معتمدة ومختومة بخاتم شعار الدولة لتقديمها إلى الجهة المختصة بتجديد الإعارة أو الإجازة أو إذن العمل، وتعتبر هذه الإفادة إخطار له بربط الضريبة المستحقة».

* ***ومن نصوص هذه المواد يتضح أن الإجراءات التى تتخذ بمعرفة جهات تحصيل الضريبة هى :***

١- محاسبة الممول وتحديد الضريبة المستحقة عليه عن الفترة التى يحاسب عنها، وذلك فور تلقى النموذج رقم (١) ضريبة على أجور العاملين فى الخارج .

٢- إخطار الممول بالضريبة المستحقة عليه بأى من الطرق الآتية:

أ) بخطاب موصى عليه بعلم الوصول.

ب) بالتسليم المباشر للممول نفسه.

جـ) بالتسليم المباشر لمن ينيبه الممول مقابل إيصال.

٣- فور سداد الممول للضريبة ، تقوم الجهة بتسليمه إفادة بذلك معتمدة ومختومة بخاتم شعار الدولة لتقديمها للجهة المختصة بتجديد الإعارة أو الإجازة أو إذن العمل. وتعتبر هذه الإفادة إخطاراً له بربط الضريبة المستحقة .

٤- النظر فى اعتراض أو طعن الممول على ربط الضريبة ، حيث يتضح من نص الفقرة الرابعة من المادة الرابعة من القانون أن للممول حق الاعتراض أو الطعن وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

هذا وقد ورد باللائحة التنفيذية للقانون شكل مذكرة الفحص الخاص بتحديد الضريبة المستحقة على أجور ومرتبات العاملين المصريين فى الخارج ، وكذلك شكل النموذج رقم (٢) ضريبة على أجور العاملين فى الخارج ، وهو «الإفادة» التى تسلم للممول فور سداده الضريبة . وفيما يلى هذان الشكلان :

مصلحة الضرائب

قنصلية / مأمورية ضرائب : .... رقم :   /   /

العنوان : ....

مذكرة فحص بتحديد الضريبة المستحقة

على أجور ومرتبات العاملين المصريين فى الخارج

اسم الممول (رباعياً) : ....

عنوانه في مصر : ....

عنوانه في الخارج : ....

محل عمله في الخارج : ....

حالته الاجتماعية: ....

الفترة التى يحاسب عنها : من / / ١٩ حتى / / ١٩ (تاريخ تجديد الإعارة أو الإجازة أو إذن العمل)

الإيرادات المحققة فى الخارج عن سنة كاملة :

	بالعملة الأجنبية	بالعملة المصرية
(أ) مجموع ما يحصل عليه الممول من أجور ومرتبات ومكافآت وما فى حكمها	....	....
(ب) مبالغ تستبعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة :	....	....
– بدل سفر وانتقال وسكن وملابس وغذاء أو ١٥٪ من المرتب الشامل	....	....
– بدل طبيعة عمل	....	....
– اشتراكات تأمين اجتماعي وأقساط ادخار في مصر	....	....
– الضريبة الأجنبية المسددة	....	....
– أعباء عائلية	....	....
الجملة	....	....
صافى المبالغ الخاضعة للضريبة	....	....

حساب الضريبة عن سنة كاملة

....

....

وتحسب الضريبة عن الفترة التى يحاسب عنها الممول إذا كانت أقل من سنة على النحو التالى :

$$= \frac{\text{الضريبة المستحقة عن سنة}}{\text{٣٦٥ يوماً}} \times \text{عدد أيام الفترة التى يحاسب عنها الممول}$$

$$\text{الضريبة عن الفترة} = \frac{\text{.......} \times \text{.....}}{\text{٣٦٥ يوماً}}$$

تم تسديد الضريبة المستحقة وقيمتها .... بالقسيمة رقم .... بتاريخ / /

توقيع المختص　　　　　　توقيع المراجع

(نموذج رقم «٢» ضريبة على أجور العاملين فى الخارج)

رقم : / /

مصلحة الضرائب

قنصلية / مأمورية ضرائب : ....

العنوان : ....

إفـــــادة

نفيد بأن السيد / ....

جواز سفر رقم ( ) صادر من ( ) بتاريخ / /

ويعمل بدولة / ....

قام بسداد مبلغ .... فقط (..........................)

قيمة الضريبة على أجور ومرتبات العاملين المصريين فى الخارج المستحقة عليه طبقاً للبيان المقدم منه على النموذج رقم (١) عن الفترة / /

إلى / / بموجب قسيمة السداد رقم .... بتاريخ / /

وهذه الإفادة لاتخاذ اللازم نحو تجديد / أجازته / إعارته / إذن العمل[١]

تحريراً فى / /

خاتم شعار الدولة

القنصلية / المأمورية

---

(١) تشطب العبارة الزائدة .

سابعاً : التزامات الجهات المختصة بتجديد الإعارة أو الإجازة أو إذن العمل :

أوضحت الفقرة الرابعة من المادة الرابعة من القانون التزامات الجهات المختصة بتجديد أجازة العامل بالخارج أو تجديد إعارته أو إذن العمل له حيث جاء بها ما نصه :

« وفي جميع الأحوال يحظر على الجهات المختصة تجديد الإعارة أو الإجازة، أو إذن العمل إلا بعد تقديم ما يفيد سداد الضريبة أو إيداع تأمين مناسب وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون. إذا قدم الممول اعتراضاً أو طعناً وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، ويكون صدور إذن العمل المنصوص عليه بالقانون رقم ١٧٣ لسنة ١٩٥٨ بالنسبة للعاملين الخاضعين لأحكام هذا القانون لمدة عام قابلة للتجديد».

*** ومن نص هذه الفقرة يتضح مايلي :**

- تلتزم الجهات الموضحة عالية بعدم تجديد الإجازة أو الإعارة أو إذن العمل إلا في الحالات الآتية :
- أن يقدم لها الممول ما يفيد سداد الضريبة ، أي النموذج رقم (٢) ضريبة على أجور العاملين في الخارج .
- أن يودع الممول تأميناً مناسباً في حالة اعتراضه أو طعنه في ربط الضريبة .
- تلتزم الجهات المختصة بإصدار أذون العمل المنصوص عليه بالقانون رقم ١٧٣ لسنة ١٩٥٨ أن يكون صدور هذه الأذون بالنسبة للخاضعين لأحكام هذا القانون لمدة عام قابلة للتجديد.

ونظراً لأنه لم يرد باللائحة التنفيذية للقانون أي قواعد خاصة بإيداع التأمين، أو بقيمته طبقاً لنص الفقرة الرابعة من المادة الرابعة الموضحة بعاليه ، فإنه يتعين على الجهات السابقة عدم تجديد الإعارة أو الأجازة أو إذن العمل إلا في حالة سداد الممول للضريبة وتقديم الإفادة بذلك فقط.

ثامناً : كيفية حساب الضريبة ومواعيد سدادها :

تناولت المادة الخامسة من القانون مواعيد سداد الضريبة وكيفية حسابها في الحالات المختلفة ، حيث جاء بها ما نصه : « يكون سداد الضريبة سنوياً

بالجنيه المصرى وبالطريقة وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية ، وفى حالة حدوث تغيير فى المرتب أو الأجر الخاضع للضريبة يعدل حساب الضريبة من تاريخ هذا التغيير على أساس الإيراد الجديد .

وفى حالة عدم اكتمال السنة تسدد الضريبة بنسبة المدة التى قضاها العامل فى الخارج ، ويتوقف سريان الضريبة فى الحالات التى يتوقف فيها صرف مرتب أو أجر العامل لأى سبب من الأسباب، وبالنسبة لمتجمد المرتبات أو الأجور أو مكافآت نهاية الخدمة التى تصرف للعامل دفعة واحدة فى سنة ما يتم توزيع هذا المتجمد على سنوات الاستحقاق وتحسب الضريبة على أساس ذلك ».

وفى هذا الخصوص فقد جاء بالمادة (٨) من اللائحة التنفيذية ما نصه:

« تحسب الضريبة طبقاً لأحكام القانون عن مدة سنة تبدأ من تاريخ العمل فى الخارج وحتى انتهاء سنة العمل، أو عن مدة العمل الفعلية إذا كانت أقل من سنة ، كما تحسب الضريبة المستحقة عن كسور الشهر منسوبة إلى عدد أيامه».

ومن نصوص هذه المواد يتضح ما يلى :

- تسدد الضريبة سنوياً بالجنيه المصرى.
- تحسب الضريبة عن مدة سنة تبدأ من تاريخ العمل فى الخارج وحتى إنتهاء سنة العمل.
- فى حالة عدم اكتمال السنة تحسب الضريبة عن مدة العمل الفعلية ، وذلك بأن تضرب الضريبة السنوية فى مدة العمل الفعلية منسوبة إلى عدد أيام السنة .
- فى حالة حدوث تغيير فى المرتب أو الأجر الخاضع للضريبة يعدل حساب الضريبة على أساس الإيراد الجديد.
- يتم توزيع متجمد المرتبات أو مكافأة نهاية الخدمة على سنوات الاستحقاق وتحسب الضريبة على أساس ذلك ، وتكون الضريبة المستحقة على متجمد المرتبات أو مكافأة نهاية الخدمة هو مجموع الضريبة المحسوبة على ما يخص كل من سنوات استحقاق المتجمد أو المكافأة .
- يتوقف سريان الضريبة يتوقف صرف مرتب أو أجر العامل لأى سبب من الأسباب.

مثـــال :

يعمل أحد العاملين المصريين بإحدى الجهات الأجنبية بالخارج ، ويتقاضى مبلغ ٢٠٠٠ دولار شهرياً فإذا علمت أن :

- الممول متعاقد على العمل بالخارج فى ١٩٩٤/١/١ .
- ينص العقد على أن الأجر يتضمن بدل السكن، وبدل السفر، وبدل طبيعة العمل.
- يقوم العامل بسداد ١٢٠ جنيهاً شهرياً تأمينات اجتماعية بجمهورية مصر العربية .

كما يخصم منه نسبة ٥٪ من قيمة الأجر الذى يتقاضاه تأميناً وادخاراً طبقاً للنظم السائدة فى الدولة التى يعمل بها .

- الممول أعزب ويعول والديه.

والمطلوب :

حساب الضريبة التى تستحق على هذا الممول عن سنة ١٩٩٤، إذا علمت أن سعر الصرف عند بدء التعاقد فى ١٩٩٤/١/١ بلغ ٣,٣٠ جنيهاً للدولار.

حل المثال :

أولاً: الفترة التى يحاسب عنها الممول :

يحاسب الممول عن المدة من ١٩٩٤/٦/١٩ (تاريخ العمل بالقانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤) حتى ١٩٩٤/١٢/٣١ (تاريخ تجديد عقد العمل) .

ثانياً: الإيرادات المحققة فى الخارج عن سنة كاملة :

(أ) مجموع ما يحصل عليه الممول من مرتبات وبدلات

بالدولار		بالجنيه المصرى	
= ٢٤٠٠٠	×	٣,٣٠	= ٧٩٢٠٠

(ب) مبالغ تستبعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة :

= ٧٩٢٠٠ × ١٥٪ = ١١٨٨٠

- (١٥٪ من الأجر نظير البدلات) .

– تأمينات اجتماعية بجمهورية مصر العربية ١٤٤٠

– تأمين وادخار بالخارج بواقع ٥٪ من الأجر

٢٤٠٠٠ دولار × ٥٪ = ١٢٠٠ × ٣,٣٠ = ٣٩٦٠

	١٧٢٨٠
الصافى	٦١٩٢٠
– أعباء عائلية بنسبة ١٠٪ من الصافى	٦١٩٢
الصافى الخاضع للضريبة عن سنة	٥٥٧٢٨

الضريبة المستحقة عن سنة :

جنيه		ق جنيه
حتى ٢٠٠٠٠ بواقع ١٪	أى	٢٠٠,٠٠
الـ ٢٠٠٠٠ التالية ٢٪	أى	٤٠٠,٠٠
الـ ١٥٧٢٨ الباقية ٣٪	أى	١٩٦
الجملة		١٩٩

قرش جنيه

الضريبة عن المدة من ١٩/٦/١٩٩٤ حتى ٣١/١٢/١٩٩٤ = ١٠٧١,٨٤ × (١٣٥ يوماً / ٣٦٥ يوماً) = ٥٧٥,٥٦

مثال (٢)

موظف بإحدى الجهات الحكومية المصرية ، بدأت إعارته للعمل بالسعودية اعتباراً من ١/١١/١٩٩٣ نظير مرتب شهرى قدره ٣٠٠٠ ريال ، فإذا علمت أنه :

- يتم تجديد الإعارة فى ١/١١ من كل سنة .
- يتقاضى الموظف بدل سكن قدره ٣٦٠٠ ريال سنوياً ، وبدل طبيعة عمل ٣٠٠٠ ريال سنوى.
- يقوم الموظف بسداد ١٠٠ جنيه شهرياً تأمينات بجمهورية مصر العربية .
- الممول متزوج ويعول ولدين ، كما يعول والدته.

والمطلوب :

حساب الضريبة التى تستحق على هذا الممول فى سنة ١٩٩٤، إذا علمت أن سعر الصرف فى ١/١١/١٩٩٣ بلغ ٨٨,٥ قرشاً للريال السعودى.

حل المثال (٢) :

أولاً: الفترة التى يحاسب عنها الممول :

يحاسب الممول عن المدة من ١٩/٦/١٩٩٤ (تاريخ العمل بالقانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٤) حتى ٣١/١٠/١٩٩٤ (تاريخ تجديد الإعارة) .

ثانياً: الإيرادات المحققة فى الخارج عن سنة :

(أ) مرتب الموظف عن سنة ٣٠٠٠ ريال × ١٢ شهراً

بالريال		بالجنيه المصرى		
= ٣٦٠٠٠	×	٨٨,٥	=	٣١٨٦٠ جنيهاً

* بدل السكن ، بدل طبيعة العمل لاتخضع .

(ب) مبالغ تستبعد من الإيراد الخاضع للضريبة .

– تأمينات تدفع فى جمهورية مصر العربية (١٠٠ × ١٢). = ١٢٠٠

الصافى	٣٠٦٦٠
– أعباء عائلية بنسبة ١٠٪ من الصافى (متزوج ويعول)	٣٠٦٦
الصافى الخاضع للضريبة	٢٧٥٩٤

الضريبة المستحقة عن سنة :

حتى ٢٠٠٠٠ بواقع ١٪ أى	٢٠٠,٠٠
الـ ٧٥٩٤ الباقية ٢٪ أى	١٥١,٨٨
الجملـــة	٣٥١,٨٨

قرش جنيه

الضريبة عن المدة من ١٩/٦/١٩٩٤ حتى ٣١/١٠/١٩٩٤ = ٣٥١,٨٨ × (١٣٥ يوماً / ٣٦٥ يوماً) = ١٣٠,١٤٧

تاسعاً: التزامات القنصليات المصرية بالخارج:

أوضحت المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون التزامات القنصليات المصرية فى الخارج – بالنسبة لما يتم تحصيله من المصريين العاملين فى الخارج، حيث جاء بها ما نصه :

« تقوم القنصليات المصرية فى الخارج توريد ما يتم تحصيله مقابل الضريبــة لحساب مصلحة الضرائب بذات العملة خلال الشهر التالى للشهر الذى تم فيه التحصيل، وذلك إلى البنك المركزى المصرى بالقاهرة لحساب رقم (٣٥٠٠٥١/٦/٠٢٥/٩) .

كما تقوم بموافاة الإدارة العامة للضريبة على أجور العاملين فى الخارج ١٠ ميدان طلعت حرب بالقاهرة) خلال المدة المشار إليها بالفقرة السابقة بما يتجمع لديها من نماذج وأوراق تتعلق بالضريبة ، وكذا بكشوف موضحاً بها مبالغ الضريبة وأسماء العاملين المحصلة منهم، ورقم الشيك الذى تم توريد الضريبة بموجبه للبنك المركزى المصرى».

**** ومن نص هذه المادة يتضح أن القنصليات المصرية بالخارج تلتزم بمايلى:***

- توريد ما يتم تحصيله من الضريبة لحساب مصلحة الضرائب خلال الشهر التالى الذى تم فيه التحصيل.
- يتم التوريد بذات العملة التى تم تحصيل الضريبة على أساسها .
- يتم التوريد إلى البنك المركزى المصرى بالقاهرة بالحساب رقم (٣٥٠٠٥١/٦/٠٢٥/٩) .
- مرافاة الإدارة العامة للضريبة على أجور العاملين فى الخارج (ومقرها ١ ميدان طلعت حرب بالقاهرة) خلال الشهر التالى للشهر الذى تم فيه تحصيل الضريبة بما يلى:

أ – ما يتجمع لديها من نماذج وأوراق تتعلق بالضريبة .

ب– كشوف موضحاً بها :

* مبالغ الضرنية المحصلة .

* أسماء العاملين المحصلة منهم.

* رقم الشيك الذى تم توريد الضريبة بموجبه للبنك المركزى المصرى.

الفصل الخامس
الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية

مقدمة :

تنحصر مصادر الدخل للشخص الطبيعي، في ثلاثة أنواع رئيسية :

النوع الأول: دخول مصدرها رأس المال، ويدخل في نطاقها إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وإيرادات الأراضي الزراعية ، وإيراد العقارات المبنية .

النوع الثاني: دخول مصدرها العمل، ويدخل في نطاقها إيرادات المرتبات وما في حكمها وإيراد المهن غير التجارية .

النوع الثالث: دخول مصدرها تضافر عنصري رأس المال والعمل، ويدخل في نطاقها إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

ونقصد بالمصدر هنا المنبع الرئيسي الذي تصدر عنه الإيرادات المحققة ، أي العنصر الغالب في تحقق الإيراد حتى ولو أشترك في تحقيقه عنصر آخر. ولذلك فإن هناك من يرى أن مصدر الدخل في إيرادات النشاط الزراعي يجب تصنيفه ضمن الدخل الناتج من العمل باعتبار أن العمل هو العنصر الرئيسي في هذا النشاط، بينما يذهب البعض الآخر إلى وجوب تصنيفه ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي باعتبار أن ما ينتج عنه من إيرادات هي في الواقع حصيلة تضافر عنصري رأس المال والعمل معاً. على أننا سوف نتجاوز عن هذه الجزئية في النقاش ، لكي نعرض في هذا الفصل للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .

المبحث الثاني: تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة .

المبحث الثالث: الإعفاء من الضريبة .

المبحث الرابع: التزامات المولين والخصم والتحصيل لحساب الضريبة .

المبحث الأول

تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة

يعتبر الدخل الناتج من المهن غير التجارية مصدره العمل، مثله فى ذلك مثل الدخل الناتج من المرتبات وما فى حكمها على أن ما يفرق بينهما هو معيار التبعية أو الاستقلال لرب العمل :

- فإذا توافر مع عنصر العمل التبعية لرب العمل، خضع الدخل للضريبة الموحدة على المرتبات وما فى حكمها باعتبار أن الدخل المتحقق هو نتاج عقد العمل.

- وإذا تم أداء العمل باعتباره عنصراً أساسياً ، وبصفة مستقلة ، ولحساب الممول الخاص أى كانت العلاقة بينه وبين العميل تتسم بالاستقلال، فإن الدخل الناتج فى هذه الحالة يخضع للضريبة الموحدة على إيرادات المهن الحرة وغير التجارية .

وعندما صدر القانون الضريبى لأول مرة عام ١٩٣٩ (ق ١٤ لسنة ١٩٣٩) قرر المشرع الضريبى خضوع مهن محددة للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية على سبيل المثال مثل مهنة المحامى والطبيب والمحاسب والمهندس والمعمارى ... كما فوض القانون وزير المالية فى القياس عليها بإضافة مهن أخرى، ولذلك صدرت العديد من القرارات الوزارية التى تضيف مهناً أخرى إلى هذه المهن وتخضعها بالتالى لذات الضريبة .

على أنه بصدور القانون ١٤٦ لسنة ١٩٥١ وضع المشرع تعريفاً للمهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، باعتبارها المهنة التى يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسى فيها هو العمل ، وذلك دون تحديد لمهن معينة ودون تفويض لوزير المالية بإضافة مهن أخرى.

على أن هناك حكماً لمحكمة النقض فى القضية رقم ٥٤ لسنة ٢١ ق ورد فى حيثياته ما يحدد مدلول كلٍ من المهنة الحرة ، والمهنة غير التجارية ، ويستفاد من هذا الحكم أن المهن غير التجارية تشمل :

(١) المهنة الحرة : وهى التى ربحها أو دخلها أولاً من كسب العمل مثل المؤلف والمقرئ والمترجم والممثل ....

(٢) المهن الأخرى : وهى التى لايأتى دخلها من كسب العمل وحده ، بل من كل من العمل ورأس المال مجتمعين، ولكن يكون العنصر الأساسى والغالب فيهما هو العمل مثل : طبيب الأسنان، طبيب الأشعة المصورة ...

أما القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، فقد نص فى المادة (٦٦) : «تسرى الضريبة على صافى أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة مستقلة . ويكون العنصر الأساسى فيها العمل إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر.

كما تسرى الضريبة على صافى الأرباح الناتجة من مزاولة المهنة فى الخارج إذا كان المركز الرئيسى أو الدائم لمباشرة الممول المهنة فى مصر.

ويطبق حكم هذه المادة على أية إيرادات ناتجة من أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها فى المادة (٥) من هذا القانون».

ومن هذا النص يتضح أن المشرع لم يضع تعريفاً محدداً لماهية المهنة الحرة أو المهنة غير التجارية ، ولكن هناك حكماً آخر لمحكمة النقض صادر فى ١٣/٤/١٩٦١ عرف المهن الحرة بأنها «المهن التى يباشرها المولون بصفة مستقلة والتى يكون العنصر الأساسى فيها هو العمل وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ولايمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلفاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل معاً ، متى كان العمل هو المصدر الأول والغالب».

أما المهن غير التجارية ، فطالما أن المشرع لم يضع تعريفاً محدداً لها، فليس أمامنا إلا أن نأخذ بمفهوم المخالفة ، وبالتالى تكون أرباح المهن غير التجارية هى الأرباح التى تنتج من مزاولة أى مهنة غير تجارية .

كما أن حكم المادة (٦٦) من القانون يطبق على الإيرادات الناتجة من أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه فى المادة (٥) من القانون ، وهو ما يعنى أن المشرع قد جعل أحكام المهن غير التجارية أحكاماً للقانون العام ، وبالتالى تسرى على أرباح كل مهنة أو نشاط غير منصوص عليها فى المادة (٥) من القانون مثل استغلال الورثة حقوق مورثهم المالية من مؤلفاته التى آلت إليهم إذا ظهرت فى صورة مرئية أو مسموعة طبقاً لنص المادة (٧١) من القانون.

وقد يجدر الإشارة إلى التفرقة التى ألمحت إليها المادة (٦٦) بين المهنة والنشاط، فالمهنة تستوجب الاحتراف والتخصص والإنقطاع لممارستها بنية الكسب أى يتم مزاولتها بصفة رئيسية ومعتادة ، بينما النشاط هو حالة وسط بين العملية الواحدة والمهنة المتكررة ذات الطابع المستمر.

وبمعنى آخر فإن النشاط يجب أن يدر لصاحبه ربحاً يتجاوز نطاق الربح العارض الذى يتحقق من عملية واحدة ، ولكنه لايتكرر ليصبح مهنة يمارسها على وجه الاحتراف.

كما يلاحظ أن المادة (٦٦) فى فقرتها الأخيرة نصت على جواز تعدد الإيرادات النوعية التى تخضع للضريبة تبعاً لتعدد أوجه النشاط، وبالتالى تعدد ما يحصل عليه الممول من إيرادات متنوعة ، ومن ذلك :

- إذا قام طبيب بإنشاء مستشفى خاص لإقامة المرضى، وذلك إلى جانب عيادته الخاصة التى يمارس فيها نشاطه ، فإنه فى هذه الحالة يخضع للأحكام الخاصة بإيرادات المهن غير التجارية عن نشاطه فى العيادة ، ولكنه يخضع للأحكام الخاصة بإيرادات النشاط التجارى والصناعى من نشاطه فى المستشفى، ويراعى بالتالى فصل إيراداته ومصروفاته المهنية عن تلك التجارية لتحديد ناتج كل منهما على حدة ومحاسبته ضريبياً.

- كذلك إذا قام مهندس بجانب عمله المهنى فى الرسوم والتصميمات الهندسية بأعمال المقاولات والتنفيذ فإنه أيضاً يخضع للأحكام الخاصة بإيرادات المهن غير التجارية عن نشاطه المهنى ويخضع للأحكام الخاصة بإيرادات النشاط التجارى والصناعى عن نشاطه فى المقاولات ويجب بالتالى فصل إيرادات ومصروفات كل نشاط على حدة ... وهكذا.

شروط سريان الضريبة على المهن غير التجارية :

من خلال نص المادة (٦٦) يمكن استنتاج الشروط التى يجب توافرها فى المهنة غير التجارية حتى تصبح إيراداتها خاضعة للضريبة ، وأهم هذه الشروط هى:

١) أن يمارس الممول المهنة بصفة مستقلة ، أى أن يزاول المهنة ويمارس نشاطه

لحساب نفسه وبكامل حريته وعلى مسئوليته ، ولاتربطه بالغير أى علاقة تبعية سواء كانت علاقة وظيفية أو علاقة أجير بصاحب العمل. وبالتالى ليس مهما طريقة تنفيذ النشاط أو مدى توثيق العلاقة أو مدى دورية المقابل وثباته ، فمثلاً إذا كانت علاقة الممول مع الغير بعقد محرر أو شفهى ، وفى مقابل أجر دورى ولو ثابت . ولكن الممول يمارس بنفسه النشاط وتحت مسئوليته ، ففى هذه الحالة تخضع هذه الإيرادات للضريبة على أرباح المهن غير التجارية . ومما سبق يتضح أن ممارسة المهنة بصفة مستقلة تعنى :

- عدم التبعية للغير.
- القيام بالعمل تحت مسئوليته الشخصية .
- ناتج العمل من ربح أو خسارة يعود على الممول نفسه.

٢) أن يكون العنصر الأساسى هو العمل. بمعنى أن يكون العمل - وليس رأس المال - هو العنصر الرئيسى فى تحقيق الإيراد، وليس معنى ذلك عدم وجود رأس مال أساساً، بل المقصود هو أن يكون الاعتماد الرئيسى فى أداء النشاط على العمل الذى يقوم به صاحب المهنة وليس على الأدوات التى يمارس بها عمله ، ذلك أن [illegible] الأنشطة المهنية تتطلب توافر أجهزة ومعدات تتكلف رأس مالاً ليس قليلاً ، مثال ذلك طبيب الأشعة الذى يحتاج إلى تجهيز عيادته بأجهزة أشعة غالية الثمن، وطبيب الأسنان يحتاج فى أداء عمله إلى تجهيزات وأدوات خاصة وقس على ذلك معظم الأنشطة المهنية كطبيب التحاليل الطبية. والمصور الذى يتطلب عمله استخدام آلات تصوير وفيديو وخلافه ... إلا أن العنصر الأساسى فى أداء النشاط ليس الأجهزة فى حد ذاتها مهما كانت تكلفتها أو ثمنها، بل أن العنصر الأساسى هو القائم بالنشاط أو الشخص الذى يمارس العمل، فهذا العنصر الأخير هو صاحب الأثر الأكبر فى تحقيق الإيراد من النشاط أو المهنة . وذلك بعكس الحال فى إيرادات النشاط التجارى والصناعى والتى يمثل رأس المال العنصر الأساسى فيها لتحقيق الإيراد بجانب العمل.

٣) أن يكون الممول مزاولاً للمهنة أو للنشاط مزاولة فعلية على وجه الاعتياد

ويغرض الكسب وعلى ذلك فإنَ العمل الذى لايتسم بالتكرار أو يتم بصورة عرضية طارئة، لاتخضع إيراداته للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

٤) أن يزاول الممول المهنة فى مصر، أو فى الخارج على أن يكون المركز الرئيسى لمزاولة المهنة في مصر، وذلك يعنى أن تكون المزاولة فى الخارج مجرد امتداد لمزاولتها فى مصر.

٥) أن تكون الإيرادات ناتجة من مزاولة مهنة أو نشاط غير منصوص عليه فى المادة (٥) من القانون.

ولعلنا نتذكر أن ما ورد فى المادة (٥) من القانون هى خمسة أنشطة مختلفة:-

١- إيرادات رؤوس الأموال المنقولة .
٢- إيرادات النشاط التجارى والصناعى.
٣- المرتبات وما فى حكمها.
٤- إيرادات المهن غير التجارية .
٥- إيرادات الثروة العقارية .

وهو ما يعنى أنه إذا تحققت لأى ممول إيرادات من أى نشاط أو مهنة لاتندرج تحت الإيرادات السابق ذكرها، فإنها تعد إيراداً من إيرادات المهن الحرة وغير التجارية وتطبق عليها أحكامها وتخضع للضريبة على هذا الأساس باعتبار أن هذه الضريبة هى ضريبة القانون العام.

المبحث الثانى

الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

وعاء الضريبة هو صافى الربح الناتج من إيراد جميع العمليات المختلفة بعد خصم المصروفات والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ، وقد حددت المواد (٦٧) ، (٦٨) ، (٦٩) الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة على النحو التالى :

مادة (٦٧): تحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافى الأرباح خلال السنة السابقة .

ويكون تحديد صافى الأرباح على أساس نتيجة العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا الباب بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة . ومنها رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة والضرائب المباشرة ما عدا الضريبة التى يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون.

مادة (٦٨): يخصم من الأرباح الصافية التى تم تحديدها على النحو المشار إليه فى المادة (٦٧) من هذا القانون المبالغ الآتية :

١) ١٥٪ مقابل الاستهلاك المهنى.
٢) المبالغ التى يؤديها الممولون [illegible] لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات على ألا يجاوز ما يخصم [illegible] صافى الإيراد وبشرط ألا يكون الممول منتفعاً بالإعفاء المقرر وفقاً لقوانين المعاشات والتأمين الاجتماعى.
٣) أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر، بحد أقصى ١٥٪ من صافى الإيراد الخاضع للضريبة أو ١٠٠٠ جنيه أيهما أقل، ولا يجوز تكرار خصم ذات الأقساط من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها فى المادة (٥) من هذا القانون.
٤) (أ) التبرعات المدفوعة أو التى تئول للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة أياً كان مقدارها.

(ب) التبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة فى حدود ٧٪ من صافى الربح السنوى.

ولايجوز تكرار خصم ذات التبرعات من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها فى المادة (٥) من هذا القانون.

مادة(٦٩) : يخصم من إجمالى إيراد الممول ٢٥٪ مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها فى المادة (٦٧) من هذا القانون ما لم تكن هذه التكاليف من واقع الدفاتر المنتظمة أو المستندات التى تعتمدها مصلحة الضرائب أو مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للممول وتكاليف مزاولة المهنة وصافى الربح وفقاً لطبيعة المهنة أكثر من هذه النسبة . ويصدر بتحديد المؤشرات والقرائن قرار من وزير المالية .

وفى تطبيق أحكام هذا الباب يسرى حكم المادة (٢٨) من هذا القانون إذا كان الممول ممسكاً دفاتر منتظمة .

ومن هذه المواد يمكن تحديد ما يلى :-

أولاً: الإيرادات الخاضعة للضريبة:

الإيرادات هى ناتج جميع العمليات المختلفة فى سنة المحاسبة والمتعلقة بالمهنة التى يمارسها الممول، وبالتالى إذا حصل الممول على إيراد عرضى ولكنه حصل عليه بمناسبة ممارسته مهنة وبسببها فإن هذا الإيراد يخضع للضريبة ويدخل فى وعائها، ومن ذلك الإيراد الذى يحصل عليه طبيب شهير من وضع لافتة إعلانية على واجهة عيادته لإحدى الشركات أو الهيئات أو المؤسسات، وكذلك الإيراد الذى يحصل عليه محامى مقابل تأجير حجرة فى مكتبه من الباطن لمحام آخر.. وهكذا .

أما الأرباح الرأسمالية الناتجة من قيام الممول ببيع أصل ثابت يتعلق بمزاولة مهنته فلايخضع للضريبة ، وبالتبعية لايسمح بخصم الخسائر الرأسمالية ضمن التكاليف واجبة الخصم.

هذا وتطبق مصلحة الضرائب الأساس النقدى فى محاسبة المهن الحرة وغير التجارية ، بمعنى أن ما يخضع للضريبة فى سنة المحاسبة هو ذلك الإيراد

الذى قبضه الممول فعلاً وحصل عليه نقداً فى هذه السنة سواء كان يخصها أم لا، فإذا حصل طبيب فى عام ١٩٩٩ على ١٠٠٠ جنيه مثلاً مقدم أتعاب لعملية جراحية سوف يتم إجرائها خلال عام ٢٠٠٠، فإن هذا المبلغ يدخل ضمن وعاء الضريبة لعام ١٩٩٩ أى العام الذى تم فيه تحصيل الإيراد وليس العام الذى يتم فيه ممارسة المهنة وأداء الخدمة مقابله.

كما أنه إذا قام ممول برد كل أو بعض هذه المبالغ المحصلة مقدماً فى نفس السنة أو فى سنة لاحقة لها فإنه يحق له أن يخصم هذه المبالغ المردودة من إيرادات السنة التى تم فيها الرد.

ولايرد على قاعدة الإيراد النقدى هذه إلا استثناء وحيد، هو حالة انقطاع الممول صاحب المهنة عن ممارسة النشاط لأى سبب كالتوقف أو الوفاة ، ففى هذه الحالة يدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة كافة الإيرادات المستحقة للممول وتضاف إلى الإيرادات التى تم تحصيلها فعلاً حتى تاريخ التوقف أو الوفاة .

كما يجب ملاحظة أن ما يحققه الممول من إيرادات أخرى من أنشطة أو عمليات لاتدخل فى نطاق مهنته [illegible] تم استبعادها من وعاء الضريبة على إيرادات المهنة ، ثم البحث عن وعاء الضريبة [illegible] الذى تدرج داخله بعد التحقق مما إذا كانت تخضع للضريبة أساساً من عدمه . فمثلاً ما يحصل عليه الطبيب من إيرادات مقابل تعاقده مع مستشفى خاص أو حكومى للعمل فيه صباحاً لايدخل ضمن إيرادات عيادته الخاصة ولايعتبر من إيرادات المهن غير التجارية ، بل يدخل فى وعاء الضريبة على المرتبات وما فى حكمها .

ثانياً: التكاليف واجبة الخصم:

قررت المادة (٦٧) من القانون خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ، ومنها رسوم القيد فى النقابة المختصة والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة والضرائب المباشرة ما عدا الضريبة التى يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون، وهكذا سمح المشرع الضريبى بخصم جميع التكاليف، على أن تتوافر فيها الشروط التالية :

١) أن تكون لازمة لمباشرة المهنة ، والحصول على الإيراد خلال السنة .

٢) أن تكون قد دفعت أو صرفت فعلاً خلال سنة التحاسب الضريبى، وذلك طبقاً لما سار عليه العمل فى مصلحة الضرائب من تطبيق المبدأ النقدى فى هذه الضريبة سواء عند تحصيل الإيراد أو عند دفع المصروف.

ورغم ذلك فإن مصلحة الضرائب تسمح بخصم إهلاك الأصول الثابتة وفقاً لما جرى عليه العرف المحاسبى باعتباره مصروفاً خاصاً بالسنة ، كما تسمح بخصم مقابل القيمة الإيجارية لمكان مباشرة المهنة إذا كان هذا المكان مملوكاً للممول وليس مستأجراً ، كما يجوز السماح بخصم المصروفات اليقينية الدورية الثابتة مثل الإيجار حتى ولو لم يكن قد سدد حتى نهاية السنة .

٣) أن تكون مؤيدة بمستندات ، إلا فى بعض المصروفات التى يتعذر حصول الممول فيها على مستندات مثل النثريات والإكراميات.

كما قد تكون هناك بعض المصروفات المشتركة بين المهنة وبين صاحبها مثل مصاريف إهلاك وتشغيل السيارة الخاصة التى يستعملها الممول فى مباشرة مهنته وفى حياته الخاصة ، وقد جرى العمل فى مصلحة الضرائب على اعتبار ثلث هذه المصروفات خاص بالاستعمال الشخصى والباقى يتعلق بمباشرة المهنة.

وتجدر الإشارة إلى أن ما ورد من تكاليف فى المادة (٦٧) ، لاتتضمن جميع التكاليف، إذ أن المشرع لم يقصد فى هذه المادة إلى حصر جميع أنواع التكاليف واجبة الخصم ، بل حدد فيها فقط أمثلة لما يسمح بخصمه ، ولذلك فإنه يسمح بخصم تكاليف أخرى متعددة لم ترد فى نص المادة إلا أنها تمثل تكاليف ضرورية لمباشرة النشاط مما يتعين معه السماح بخصمها ، ومن أمثلتها :

- إيجار المكان المخصص لمباشرة المهنة أو قيمته الإيجارية إذا كان مملوكاً للمول.
- أجور العمال والموظفين المستخدمين فى محل ممارسة المهنة .
- المصروفات الأخرى مثل استهلاك الكهرباء والمياه والأدوات الكتابية ومصروفات النظافة والدعاية والإعلان وأقساط التأمين ضد المخاطر كالسرقة والحريق ... وغيرها.
- مصروفات السفر والانتقال اللازمة لأداء الممول لواجبات مهنته.
- الضرائب غير المباشرة مثل ضرائب الجمارك والدمغة وغيرها.

مما سبق يتضح أنه يتم خصم جميع التكاليف من إجمالى الإيرادات خلال السنة للوصول إلى صافى ربح الممول عن سنة التحاسب، إلا أن هناك بعض البنود التى يجب خصمها من صافى الربح السابق قبل احتساب الضريبة عليه ، وقد حددت المادة (٦٨) هذه البنود فيما يلى :

* بند (١) : ١٥٪ من صافى الربح السابق الوصول إليه ، وذلك مقابل الاستهلاك المهنى. أى مقابل النقص التدريجى فى قدرة الممول على تحقيق الإيراد بسبب عوامل السن والمرض وغيرها.

وقد ثار بعض الجدل حول كيفية إحتساب هذه النسبة ، هل تحسب من إجمالى الإيرادات قبل خصم إجمالى التكاليف أم من صافى الربح (بعد خصم إجمالى التكاليف) خاصة وأن نص البند (١) حدد النسبة دون أن يحدد المبلغ الذى تضرب فيه هذه النسبة ، وذلك على عكس الحال فى البندين (٢) ، (٣) . فبينما ذكر البند (٢) «يخصم من الأرباح الصافية» ، وكذلك البند (٣) «يخصم من الأرباح الصافية .....» . نجد أن البند (١) ورد عاماً بقوله «١٥٪ مقابل الاستهلاك المهنى .....».

لذلك فهناك من يرى أن يتم احتساب هذه النسبة من إجمالى الإيرادات ثم يتم خصم الناتج من صافى الإيراد بينما هناك رأى آخر يرى أن تحسب الـ١٥٪ من صافى الإيراد ثم يتم خصمها مباشرة . ويؤثر تطبيق أحد الرأيين عن غيره فى صافى الربح الخاضع للضريبة .

مثـــال:

إذا فرضنا أن هناك ممولاً بلغت إجمالى إيراداته فى إحدى السنوات ٥٠٠٠٠ جنيه ، وإجمالى تكاليفه ٢٠٠٠٠ .

فى حالة تطبيق الرأى الأول:

إجمالى الإيرادات	٥٠٠٠٠	
<u>يخصم : إجمالى التكاليف</u>	<u>٢٠٠٠٠</u>	
صافى الإيراد		٣٠٠٠٠
يخصم : ١٥٪ × ٥٠٠٠٠		٧٥٠٠
الباقى		٢٢٥٠٠

فى حالة تطبيق الرأى الثانى:

إجمالى الإيرادات	٥٠٠٠٠	
– إجمالى التكاليف	٢٠٠٠٠	
صافى الإيرادات		٣٠٠٠٠
يخصم : ١٥٪ × ٣٠٠٠٠		٤٥٠٠
الباقى		٢٥٥٠٠

ونحن نتفق مع الرأى الثانى الذى يذهب إلى احتساب النسبة ١٥٪ على صافى الإيراد بعد خصم إجمالى التكاليف ونستند فى ذلك إلى المنطق التالى:

- أن هذا التطبيق يتفق مع روح المادة (٦٨) ، كما أنه ليس هناك ما يدعو إلى اختلاف طريقة هذه النسبة بالذات عن غيرها من النسب التى وردت فى نفس المادة . ولو كانت نية المشرع تتجه إلى اختلاف طريقة حسابها وتمييزها عن باقى النسب فى نفس المادة لأشار إلى ذلك صراحة.
- أن الترتيب المنطقى المفترض فى نصوص القانون يجعل تطبيق المادة (٦٧) سابقاً على تطبيق المادة (٦٨) . فإذا كانت المادة (٦٧) قد ا نصرفت إلى تحديد صافى الربح وانتهت إليه . فليس هناك ما يدعو عند تطبيق المادة التالية لها وهى المادة (٦٨) إلى العودة مرة أخرى إلى استخدام إجمالى الإيرادات فى حساب هذه النسبة المئوية أو غيرها .

ورغم ذلك ومنعاً لإثارة البلبلة والجدل ودفعاً لاختلاف التطبيق فإننا نطالب بتعديل نص البند الأول من المادة (٦٨) من القانون لينص صراحة على أن نسبة الـ ١٥٪ تحسب من صافى الربح مقابل الاستهلاك المهنى.

* بند (٢) : أقساط المعاشات التى يدفعها الممول لنقابته مقابل اشتراكه فى نظام المعاش الخاص بها، ويسمح بخصم هذه الأقساط مع توافر شرطين :

أ) الا يجاوز ما يخصم ١٠٪ من صافى الإيراد.

ب) الا يكون الممول منتفعاً بذات الإعفاء المقرر وفقاً لقوانين المعاشات والتأمين الاجتماعى.

* **بند (٣) : أقساط التأمين على حياة الممول أو التأمين الصحى عليه ، وذلك بالشروط التالية :**

أ) أن يكون التأمين لمصلحته أو مصلحة زوجته وأولاده القصر.

ب) ألا تزيد قيمة أقساط التأمين المدفوعة عن ١٥٪ من صافى الإيراد الخاضع للضريبة أو ١٠٠٠ جنيه أيهما أقل.

جـ) ألا يكون قد سبق خصم ذات الأقساط من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها فى المادة (٥) للقانون.

* **بند (٤) : التبرعات : وقد سمح المشرع الضريبى بخصم هذه التبرعات كما يلى :**

أ) إذا كانت هذه التبرعات مدفوعة للحكومة أو تؤول إلى الحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة أياً كان مقدارها .

ب) التبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة فى حدود ٧٪ من صافى الربح السنوى. مع مراعاة عدم جواز خصم هذه التبرعات من أية إيرادات أخرى من المنصوص عليها فى المادة (٥) من القانون. بمعنى أنه إذا كان الممول خاضعاً لأكثر من ضريبة فإنه يسمح بخصم تبرعاته بالشروط السابقة من وعاء ضريبة واحدة فقط.

ويجب ملاحظة أن هذه التكاليف التى سمح للممول بخصمها يتطلب شرطاً أساسياً وهو أن يكون الممول ممسكاً بدفاتر منتظمة مما يعنى توافر مستندات معتمدة ومؤيدة لهذه المصروفات والتكاليف. فإذا لم يكن لدى الممول دفاتر منتظمة ، ففى هذه الحالة يسمح للممول بخصم ٢٥٪ من إجمالى إيراداته مقابل جميع التكاليف كما قررت المادة (٦٩) وبالتالى لايصح الجمع بين المادتين (٦٨) ، (٦٩) من حيث التكاليف واجبة الخصم.

* **ترحيل الخسائر :**

فى الفقرة الأخيرة من المادة (٦٩) وردت العبارة التالية : «فى تطبيق أحكام

هذا الباب يسرى حكم المادة (٢٨) من هذا القانون إذا كان الممول ممسكاً دفاتر منتظمة» ومن نص هذه الفقرة يتضح أن المشرع قد قرر سريان أحكام ترحيل خسائر السنوات السابقة الواردة بالمادة (٢٨) من الباب الخاص بإيرادات النشاط التجارى والصناعى، على إيرادات المهن غير التجارية ، وذلك بشرط إمساك الممول دفاتر منتظمة . وقد سبق أن تعرضنا بالتفصيل لدراسة هذه المادة، لكننا نذكر باختصار ما سبق ذكره تفصيلاً ، وذلك فى النقاط التالية :-

- إن الخسارة التى تتحقق فى إحدى السنوات ترحل إلى أرباح السنوات الخمس التالية لسنة تحقق الخسارة ، مع عدم احتساب فترات التوقف الجبرى من بين الفترات المنصوص عليها فى المادة (٢٨) .

- أن أحكام ترحيل الخسائر لاتسرى على أوجه النشاط التى تربط عليها الضريبة على أساس مقطوع أو ثابت ، وبالتالى لاتطبق أحكام ترحيل الخسائر فى النشاط المهنى بالنسبة لأوجه النشاط الواردة بالمادة (٧٠) من القانون والتى تربط عليها الضريبة بسعر ٢٠٪ حيث أن نص هذه المادة كما يلى :-

* **المادة (٧٠)** : استثناء من السعر المحدد فى المادة (٩٠) من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر ٢٠٪ وبغير أى تخفيض على ما يلى :

أ) إجمالى كل مبلغ يدفع مكافأة عن الإرشاد أو التبليغ عن أية جريمة من جرائم التهرب المعاقب عليها قانوناً.

ب) إجمالى كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة إيراداتها للضريبة .

وعلى الأفراد والجهات الذين يقومون بدفع هذه المبالغ حجز الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر مع بيان المبالغ التى دفعت خلال الشهر السابق طبقاً للإجراءات والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية ولايقدم عن الإيرادات المنصوص عليها فى هذه المادة الإقرار المنصوص عليه فى المادة (٩١) من هذا القانون :

- أن تطبيق أحكام المادة (٢٨) من حيث ترحيل الخسائر فى النشاط المهنى فى المهن غير التجارية يشترط ضرورة إمساك الممول لدفاتر منتظمة طبقاً لنص المادة (٧٣) من القانون من حيث إلتزام الممول بإمساك دفتر يومية يؤشر على كل صفحة منه من المأمورية المختصة ، وتقيد فيه كل الإيرادات يوماً بيوم ، وكذا التكاليف والمصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة .

كما أن على الممول أن يسلم إيصالاً لكل من يدفع له مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسة المهنة كأتعاب أو عمولة أو مكافآت أو أى مبلغ آخر خاضع للضريبة ، على أن يوضح هذا الإيصال التاريخ وقيمة المبلغ المحصل موقعاً عليه منه ، ويستخرج هذا الإيصال من دفتر ذى قسائم مسلسلة تسلمه مصلحة الضرائب لكل ممول. ويلتزم الممول بتقديم هذين الدفترين إلى مصلحة الضرائب عند كل طلب.

تجدر الإشارة إلى أن ترحيل الخسائر فى النشاط المهنى بدأ سريانه لأول مرة إعتباراً من عام ١٩٨١ بالنسبة للخسائر التى تحققت عام ١٩٨٠ ، وذلك بنص القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله ، ولم يكن يشترط حينئذ أن يمسك الممول دفاتر منتظمة ليستفيد من ترحيل الخسائر. ومعنى ذلك أن السنوات من ١٩٨٠ حتى ١٩٩٢ تسرى عليها أحكام ترحيل الخسائر طبقاً للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله أى دون اشتراط إمساك دفاتر منتظمة ، ولكن بعد صدور القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الذى تم فيه التعديل فإنه لابد من توافر شرط إمساك دفاتر منتظمة للسماح للممول بترحيل الخسائر.

أما فى حالة عدم إمساك الممول لدفاتر منتظمة ، أو إذا أهدرت مصلحة الضرائب دفاتر الممول لعدم نظاميتها أو لعدم أمانتها فإنه يتم تحديد وعاء الضريبة على النحو التالى :

أولاً: الإيرادات:

يتم تحديدها بطريق التقدير بناءً على مؤشرات الدخل أو أية قرائن تكشف عن الأرباح الفعلية للممول، وتحدد طبقاً لطبيعة كل مهنة . وقد جاء فى المادة (٦٩) من القانون أن هذه المؤشرات والقرائن يصدر بها قرار من وزير المالية ،

على أن هذا القرار لم يصدر حتى الآن. ولذلك تقوم مصلحة الضرائب بتحديد الإيرادات تقديرياً بطرق حكمية طبقاً لقواعد وأسس تصدر بها قرارات داخلية من رئيس المصلحة ويتم تعميمها داخل المأموريات.

ثانياً: التكاليف والمصروفات:

وقد قررت المادة (٦٩) بصراحة أنه ما لم يكن الممول ممسكاً بدفاتر منتظمة أو مستندات تعتمدها مصلحة الضرائب فإنه يخصم ٢٥٪ من إجمالى الإيرادات للممول مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها فى المادة (٦٧).

ومعنى ذلك أنه لايجوز لمصلحة الضرائب - فى حالة التحديد الحكمى للإيرادات والتكاليف - أن تأخذ بما يقدمه الممول من مستندات بتكاليف فعلية أقل من ٢٥٪ من إجمالى الإيرادات، فإذا قدم الممول فى هذه الحالة مستندات بتكاليف فعلية تقل عن ٢٥٪ من إجمالى الإيرادات، فإنه يجب طبقاً لحكم هذه المادة خصم ٢٥٪ من إجمالى الإيرادات مقابل التكاليف.

المبحث الثالث

الإعفاء من الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية

تناولت المادة (٧١) من القانون الإعفاءات من الضريبة الموحدة على إيرادات المهن غير التجارية ، وقد نصت هذه المادة على :

* مادة (٧١) : يعفى من الضريبة :

١- المنشآت الزراعية فيما عدا ما هو منصوص عليه فى هذا القانون.

٢- الجمعيات وما فى حكمها التى لاترمى إلى الكسب ، وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى.

٣- المعاهد التعليمية التابعة أو الخاضعة لإشراف إحدى وحدات الجهاز الإدارى للدولة أو القطاع العام.

٤- أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافاً إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً . ويشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفرداً دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالإعفاء.

٥- أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية ، فيما عدا ما يكون ناتجاً عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه فى صورة مرئية أو صوتية .

٦- أرباح أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التى تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد.

٧- أرباح الفنانين التشكيليين من أعضاء النقابة من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.

وفيما يلى نعرض لمناقشة هذه المادة ببعض التفصيل :

(١) المنشآت الزراعية:

يقضى البند الأول من المادة (٧٢) بإعفاء المنشآت الزراعية فيما عدا ما هو منصوص عليه فى هذا القانون، كالمنشآت الخاصة باستصلاح الأراضى أو الاستزراع أو الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة ونباتات الزينة والنباتات العطرية ومشاتل المحاصيل البستانية أياً كانت مساحتها، فكل هذه المنشآت الزراعية تخضع للضريبة الموحدة (سواء على إيرادات النشاط التجارى (م٢٤) أو على إيراد الثروة العقارية (م ٨٢) ، وبالتالى فإنه ما عدا المنشآت الزراعية المذكورة فى هاتين المادتين (٢٤ ، ٨٢) تعفى أرباح جميع المنشآت الزراعية من ضريبة المهن غير التجارية .

(٢) الجمعيات التى لاترمى إلى الكسب :

حيث يقضى البند الثانى من المادة (٧١) بإعفاء هذه الجمعيات ، وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى.

ويجب أن يكون واضحاً أن المقصود بهذه الجمعيات ليس تلك الجمعيات التى لاتحقق ربحاً أو كسباً مادياً ، لأن مثل هذه الجمعيات لاتحتاج نصاً فى القانون لإعفائها طالما أنها لم تحقق ربحاً.

لذلك فإن المقصود هنا هو تلك الجمعيات التى تقوم بأنشطة اجتماعية أو رياضية أو علمية ، وقد تحقق كسباً من هذه الأنشطة إلا أن هذا الكسب وتلك الأرباح ليست مقصودة لذاتها، وليس هو هدف قيام الجمعية أو إنشائها، بل يكون مجرد وسيلة لتحقيق أغراضها وأهدافها الرئيسية التى قامت من أجلها ، وهى فى الغالب أغراض تستهدف النفع العام أو تستهدف قطاعاً عريضاً من الجمهور، كما أنه يشترط فى هذه الحالة أن تستخدم الأرباح المحققة فى تحقيق أغراض الجمعية التى نشأت من أجلها.

(٣) المعاهد التعليمية:

يقضى البند (٣) من المادة ٧١ بأن تعفى المعاهد التعليمية التابعة أو الخاضعة لإشراف إحدى وحدات الجهاز الإدارى للدولة أو القطاع العام. أى أن

الإعفاء قاصر على هذه المعاهد التى تخضع لهذا الإشراف، وبذلك لاتعفى المعاهد الخاصة كمعاهد تعليم الرقص أو الباليه أو الخياطة أو الآلة الكاتبة من الضريبة .

(٤) إعفاء لأصحاب المهن أعضاء النقابات :

يقضى البند (٤) من المادة ٧٦ بأن يعفى أصحاب المهن الحرة والمقيدون كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصاتهم لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولتهم المهنة على وجه حر ، وذلك ما لم يكن قد مضى على تخرجهم أكثر من ١٥ سنة ، فإذا كان قد مضى أكثر من ١٥ سنة يعفى لمدة سنة واحدة .

ويخضع الممول فى هذه الحالة للضريبة ابتداء من أول الشهر التالى لانقضاء فترة الإعفاء سالفة الذكر مع مراعاة أن يضاف إلى فترة الإعفاء هذه مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المهنة كالمحاماة مثلاً . وكذلك تضاف فترة الخدمة العامة ، أو التجنيد. أو الاستدعاء للاحتياط بشرط أن تكون هذه الفترات تالية لتاريخ بدء مزاولة النشاط. كما يشترط أن يزاول الممول المهنة منفرداً أو دون مشاركة مع الغير لكى يتمتع بهذا الإعفاء إلا إذا كان هذا الغير متمتعاً بالإعفاء مثله.

وقصد المشرع فى ذلك منع كبار الممولين من التهرب من الضريبة بمشاركتهم لصغار الممولين المبتدئين باستغلال تمتعهم بالإعفاء فى عدم إخضاع انصبتهم من الربح للضريبة التى غالباً ما تكون أنصبة صورية .

وقصد المشرع بهذا الإعفاء الثلاثى أو السنوى كما يسميه البعض تشجيع أصحاب المهن عند بدء نشاطهم وبداية عهدهم بممارسة المهنة بأن يقف بجانبهم إلى أن تثبت إقدامهم بين باقى الممولين خاصة فى هذه الفترة الأولى من بداية النشاط التى غالباً ما يكونوا قد تكبدوا فيها من تكاليف التأسيس والتأثيث الكثير.

وهكذا يشترط لسريان هذا الإعفاء ما يلى :-

- أن يكون صاحب المهنة الحرة مقيداً فى إحدى النقابات المهنية كعضو عامل فى مجال تخصصه.
- أن يزاول المهنة منفرداً ، أو بالاشتراك مع ممول آخر متمتع مثله بالإعفاء.

(٥) أرباح التأليف والترجمة :

طبقاً لنص البند الخامس من المادة (٧١) تعفى أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية ، فيما عدا ما يكون ناتجاً من بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه فى صورة مرئية أو صوتية (السينما ، التليفزيون/ الإذاعة) .

ويندرج تحت هذا البند الإعداد الفنى للأنباء والتعليق عليها والذى قد تكلف به الإذاعة المصرية بعض المتخصصين لإعداد نشرات متخصصة فى المجالات الاقتصادية أو الاجتماعية أو الثقافية ، على أن يكون هؤلاء من غير العاملين بالإذاعة ، لأن هذا الإعداد فى هذه الحالة يعد فى حكم التأليف لاعتماده على فكر وثقافة المعد وجهده الشخصى. وهذا ما قضت به التعليمات التفسيرية رقم (٣) للبند (٥) فى ١٩٨٧/١٠/١٨.

أما إذا كان معد النشرة أو المعلق عليها من العاملين بالإذاعة فإنه لايخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية بل يعتبر ذلك امتداداً لعمله الأصلى بالإذاعة لتوافر عنصر التبعية الإدارية والإشراف، وبالتالى فإن ما يتقاضاه يخضع للضريبة على المرتبات.

وقد ثار جدل حول ما ينتج من أرباح عن الترجمة الفورية من حيث مدى تمتعها بهذا الإعفاء، وقد صدرت فتوى مجلس الدولة فى ١٩٨٥/٥/٥ وتبعتها التعليمات التفسيرية رقم (٢) للبند (٥) بأن الإعفاء لايسرى على الترجمة الفورية لأنها لاتكون إلا فى المؤتمرات والاحتفالات واللجان، كما أنها ترجمة شفوية مباشرة وليست ترجمة كتب أو مقالات.

(٦) أرباح مؤلفات هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد العليا:

وقد قرر المشرع هذا الإعفاء تشجيعاً على إعداد الطلاب بهذه المؤلفات دون عوائق ومساهمة فى تخفيض أسعار الكتب الجامعية ، وذلك بشرط أن تكون هذه المؤلفات معدة أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم الجامعية ، وبالأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد.

(٧) أرباح الفنانين التشكيلين:

تعفى أرباح الفنانين التشكيليين من أعضاء النقابة ، وذلك عن نتاج مصنفاتهم فى التصوير والنحت والحفر .

وتجدر الإشارة إلى أن أحكام الإعفاءات الواردة فى المادة (٧١) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لم تختلف عن أحكام المادة (٨٢) من القانون القديم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله ، ومن ثم تسرى التعليمات التفسيرية الصادرة لتفسير بنود المادة (٨٢) المشار إليها على بنود المادة (٧١) من القانون المعدل[١].

أحكام الانقطاع أو التوقف عن ممارسة المهنة :

تعرضت المادة (٧٢) من القانون لحالات الانقطاع أو التوقف عن ممارسة المهنة ، ونصت على ما يلي:

* مادة (٧٢) : إذا انقطع الممول عن ممارسة مهنته أو نشاطه يدخل فى وعاء الضريبة الأرباح التى تحققت خلال المدة التى مارس فيها المهنة أو النشاط فقط. ويسرى هذا الحكم كلما استحقت الضريبة عن جزء من السنة لأى سبب آخر.

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإنقطاع وإلا حسبت الأرباح عن سنة كاملة .

وعلى الممول أيضاً خلال تسعين يوماً من تاريخ الإنقطاع أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة نشاطه حتى تاريخ الانقطاع مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد إيراداته على أن يتضمن الإقرار السنوى بيانات هذا الإقرار.

وإذا توقف النشاط بسبب وفاة الممول، أو إذا توفى الممول خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف يلتزم ورثته بالإخطار عن التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم ، مع التقدم بالإقرار خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ.

وهكذا نجد فى هذا النص تأكيداً من المشرع على أنه فى حالة التوقف عن العمل يدخل فى وعاء الضريبة الأرباح التى تحققت حتى تاريخ التوقف فقط،

---

(١) مصلحة الضرائب ، ضرائب الدخل، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٢٠٥.

بمعنى أنه لايتم رد هذه الأرباح إلى سنة كاملة لحساب الضريبة ، ثم حساب ضريبة الفترة بعد ذلك ، إذ أن النص صريح فى أن يتم حساب الضريبة عن الأرباح التى تحققت بالفعل خلال الفترة دون غيرها.

ويسرى نفس الحكم كلما استحقت الضريبة عن جزء من السنة لأى سبب آخر كأن يبدأ الممول نشاطه خلال السنة مثلاً كما أن المادة (٧٢) قد حددت التزامات الممول فى حالة توقفه عن النشاط لأى سبب من الأسباب كالهجرة أو التقاعد لكبر السن مثلاً أو خلاف ذلك . ففى مثل هذه الحالات يلتزم الممول بأن يخطر مصلحة الضرائب (المأمورية المختصة) بهذا التوقف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ توقفه أو انقطاعه عن مزاولة المهنة وإلا حسبت الأرباح عن سنة كاملة .

كما أن على الممول أن يقدم للمأمورية المختصة خلال ٩٠ يوماً من هذا التاريخ إقراراً يبين فيه نتيجة نشاطه من أول السنة إلى تاريخ الإنقطاع ، ويكون مرفقاً مع الإقرار البيانات والمستندات اللازمة لتحديد إيراداته حتى تاريخ التوقف.

كما تناولت المادة (٧٢) حالات التوقف بسبب الوفاة ، وهى الأحكام التى يلتزم بها الورثة ، فقد أوضحت المادة أ ن على الورثة أن يقوموا بإخطار المأمورية المختصة بوفاة مورثهم (وهو الممول) خلال ٦٠ يوماً من تاريخ الوفاة ، كما أن عليهم أن يتقدموا بإقرار خلال ٩٠ يوماً من تاريخ الوفاة يوضحون به نتيجة نشاط مورثهم من أول السنة حتى هذا التاريخ مرفقاً به البيانات والمستندات المؤيدة له ، وذلك للمساعدة على سرعة تصفية مركزه الضريبى.

وتسرى نفس الالتزامات فى حق الورثة لو كان الممول قد انقطع عن النشاط قبل وفاته دون أن يخطر المأمورية بذلك .

المبحث الرابع

التزامات الممولين، والخصم والتحصيل لحساب الضريبة

من الملاحظ أن المشرع قد راعى أن ممولى الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية لايلزم أن يكونوا على دراية بأصول وقواعد المحاسبة ، كما لايجوز إلزامهم بذلك ، لذلك وردت أحكام هذه الضريبة متسمة بالبساطة وسهولة التطبيق، ومن ذلك مثلاً أن الدفاتر التى ألزم بها الممول يستطيع الممول أن يسجل فيها عملياته بنفسه دون حاجة إلى الإلمام والدراية المتخصصة بالقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها.

كذلك نجد أن القانون لم يشترط تقديم حسابات ختامية أ و ميزانية عمومية مع الإقرار الضريبى الذى يلتزم بتقديمه ممولى المهن غير التجارية . فقد نصت المادة (٧٣) على ما يلى :

* مادة (٧٣) : يلتزم الممول بإمساك دفتر يومية يؤشر على كل صفحة منه من المأمورية المختصة ، وأن يقيد فيه يوماً بيوم كل الإيرادات ، وكذلك التكاليف والمصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة .

وعلى الممول أن يسلم إلى كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسة المهنة كأتعاب أو عمولة أو مكافأة أو أى مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة إيصالاً موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل موقعاً عليه منه ويستخرج هذا الإيصال من دفتر ذى قسائم مسلسلة تسلمه مصلحة الضرائب لكل ممول. ويلتزم الممول بتقديم هذين الدفترين إلى مصلحة الضرائب عند كل طلب.

ومن نص هذه المادة يتضح أن المجموعة الدفترية بالنسب لممولى المهن غير التجارية كما حددتها المادة (٧٣) من القانون لاتزيد عن دفترين :

- دفتر يومية لقيد الإيرادات والمصروفات.
- دفتر إيصالات يسلم منه الممول إيصالاً لكل من يدفع له مبلغاً كعمولة أو أتعاب أو مكافأة . على أن ذلك لايمنع بالطبع أن يحتفظ الممول بدفاتر أخرى يرى أنها قد تسهل له عملية التسجيل والمحاسبة وفقاً لطبيعة نشاطه أو مهنته.

على أنه يشترط فى دفتر اليومية أن يكون مؤشراً على صفحاته من

المأمورية المختصة كما تقوم بختم الصفحة الأولى منه ويعتمد من رئيس المأمورية . ولم يشترط القانون هنا شروطاً أخرى كتلك التى يتطلبها فى دفاتر الأنشطة التجارية والصناعية (كالتسجيل فى المحكمة التجارية مثلاً) كما لم يشترط للدفتر مواصفات محددة ، وبذلك يستطيع الممول أن يسجل فى هذا الدفتر بالطريقة التى يراها مناسبة لطبيعة مهنته على أن يكون هذا التسجيل يوماً بيوم وأولاً بأول، وأن يشمل كافة إيراداته ومصروفاته ، أى أن يعبر تعبيراً سليماً عن حقيقة معاملاته بما يسهم فى تحديد صافى الربح الحقيقى للممول عن الفترة .

وقد أضافت المادة (٣٨) من اللائحة التفنيذية ضرورة قيام الممول خلال ثلاثين يوماً من انتهاء دفتر اليومية أو تاريخ انتقال الممول إلى مأمورية أخرى أو من تاريخ انقطاعه عن العمل، أن يقدم الدفتر المذكور إلى المأمورية المختصة للتأشير على الصفحة الأخيرة منه من رئيس المأمورية وختمها بخاتم المأمورية .

أما دفتر الإيصالات فيشترط أن يكون من أصل وصورة ويعطى الأصل لمن دفع له ويحتفظ بالصورة الكربونية بالدفتر، ويجب أن يكون هذا الدفتر مسلسلاً . مع ضرورة إيضاح بيانات الإيصال بصورة سليمة وكاملة لأن كل بيان له أهميته ودلالته الخاصة فيجب إيضاح المبلغ بالأرقام والحروف، واسم دافع المبلغ والسبب الذى من أجله تم الدفع. ويحصل الممول على هذه الدفاتر من المأمورية المختصة نظير سداد الثمن المقرر كما أشارت إلى ذلك المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية .

ويلتزم الممولون بتقديم هذه الدفاتر عند كل طلب إلى موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية كما يلتزمون بتقديم الوثائق والمستندات والمحررات وأية أوراق خاصة بالإيرادات أو المصروفات لكى يتمكن موظفو المصلحة من الاطلاع عليها والتأكد من تنفيذ أحكام القانون بشأنها، ويقع إلتزام الممولين بتقديم هذه الدفاتر على النحو السابق فى ساعات العمل العادية وبدون إخطار سابق بهذا الإطلاع.

الخصم والتحصيل لحساب الضريبة :

لعلنا قد سبق أن أشرنا إلى هذا الموضوع فى مكان آخر من هذا الكتاب، على أنه ليس ثمة ما يمنع من تكرار الإشارة مع التركيز على ما يتعلق بالمهن الحرة وغير التجارية على وجه الخصوص.

فالأصل فى الضريبة أن يتم أداؤها شخصياً ، ولكن هناك حالات يتم فيها تحصيل الضريبة أو جزء منها عن طريق الخصم من المنبع فقد تناولت المادة (٧٤) من القانون هذه الجزئية وقضت بأنه على الجهات المنصوص عليها فى المادة (٣٧) من القانون أن تخصم من كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهات يدفع لأصحاب المهن غير التجارية والذين يتم تحديدهم بقرار من وزير المالية نسبة معينة لحساب الضريبة على النحو التالى :

١٠٪ إذا كان المبلغ المدفوع يقل عن ٥٠٠

١٥٪ إذا كان المبلغ المدفوع يزيد عن ذلك .

أما التحصيل لحساب الضريبة فقد قضت به المواد (٧٥) ، (٧٦) ، (٧٧) حيث نصت على تحصيل مبالغ معينة تحت حساب الضريبة المستحقة على بعض أصحاب المهن الحرة ، وأصحاب هذه المهن على سبيل الحصر لهذه المواد هم : المحامون – الأطباء – المخلصون الجمركيون.

فبالنسبة للمحامين ألزمت المادة (٧٥) من القانون أقلام الكتاب فى المحاكم عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليهم لقيدها ، وكذلك مأموريات الشهر العقارى عند تقديم المحررات إليهم للتأشير عليها بالصلاحية للشهر، أن يقوموا بتحصيل مبلغ معين على كل صحيفة أو محرر تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامى المقدم باسمه المحرر أو الصحيفة . ويحدد هذا المبلغ بقرار من وزير المالية .

التحصيل لحساب الضريبة المستحقة على الطبيب:

ألزمت المادة (٧٦) من القانون كل مستشفى يقوم فيه أى طبيب بإجراء أية عملية جراحية لحسابه الخاص أن تحصل منه مبلغاً معيناً يحدد بقرار من وزير المالية تحت حساب الضريبة المستحقة عليه ، فمن المعروف أن الطبيب قد يحصل فى الغالب على أتعابه من المريض مباشرة ، لذلك لايمكن الخصم من المنبع ، ومن هنا جاء إلزام المستشفى بحجز مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على الطبيب.

التحصيل لحساب الضريبة المستحقة على المخلص الجمركى:

وقد ألزمت المادة (٧٧) من القانون مصلحة الجمارك أن تحصل من كل شخص يزاول مهنة التخليص الجمركى من غير أشخاص القطاع العام مبلغاً

يحدد بقرار من وزير المالية ، وذلك عن كل بيان جمركي يقدمه المخلص لمصلحة الجمارك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.

وقد تناولت المادة (٧٨) من القانون الإجراءات الواجبة على الجهات التى تقوم بالخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة حيث قضت بإلزام هذه الجهات بتوريد المبالغ التى حصلتها إلى مصلحة الضرائب فى ميعاد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام. على أن ترفق مع أذون السداد بياناً تفصيلياً بالمبالغ التى خصمت لحساب كل ممول أو حصلت منه خلال الثلاثة شهور السابقة . وذلك طبقاً للأوضاع والإجراءات التى يحددها قرار من وزير المالية .

أما المادة (٧٩) فقد تناولت إلزام مصلحة الضرائب برد ما قد تكون قد حصلته بالزيادة ، وذلك من تلقاء نفسها ، وذلك خلال اثنى عشر شهراً تبدأ من نهاية المهلة المحددة لتقديم الإقرار، وإلا استحق الممول مقابل تأخير عن هذه المبالغ (طبقاً لنص المادة ١٧٢ من القانون) ابتداءً من نهاية الأثنى عشر شهراً وحتى تاريخ رد هذه المبالغ (يلاحظ أن أحكام المادة (٧٩) هى نفسها أحكام المادة (٤٧) فيما يتعلق بالنشاط التجارى والصناعى) .

وأخيراً قضت المادة (٨٠) بأن الممولين فى فترة الإعفاء أو عدم الخضوع الضريبة المحددة فى المادة (٧١) أى فترة الإعفاء الثلاثى أو السنوى ، لاتسرى بشأنهم أحكام خصم أو تحصيل الضريبة على المبالغ التى يستحقونها من الجهات التى يتعاملون معها لأنه لاتستحق عليهم ضرائب خلال فترة الإعفاء، وبالتالى لايجوز خصم مبالغ منهم أو تحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة خلال هذه الفترات، وللممول أن يطلب من المأمورية المختصة إثبات تمتعه بالإعفاء أو عدم الخضوع ، وبالتالى عدم جواز الخصم أو التحصيل منه تحت حساب الضريبة سواء بإعطائه شهادة بذلك أو بإثبات هذه البيانات فى بطاقته الضريبية.

الفصل السادس

الضريبة الموحدة على إيرادات الثروة العقارية

مقدمـــة :

تشـمل إيرادات الثـروة العقـارية كل من إيـرادات الأراضـى الزراعـيـة ، وإيرادات العقارات المبنية ، وقد تعرض القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ معدلاً بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لهذه الإيرادات من حيث كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة سواء للأراضى الزراعية أو العقارات المبنية كما تعرض لكيفية التحصيل لحساب الضريبة .

وقد تعرض القانون لهذه الضريبة فى المواد من (٨١) حتى المادة (٨٧) فى الباب الخامس من القانون.

وفى هذا الفصل نعرض لذلك من خلال :

المبحث الأول: تحديد إيرادات الأراضى الزراعية .

المبحث الثانى: تحديد إيراد الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية.

المبحث الثالث: تحديد إيرادات العقارات المبنية .

المبحث الرابع: التحصيل لحساب الضريبة .

ويجدر الإشـارة إلى أن هـذه الإيرادات كانت تدخل ضـمن وعـاء الضـريبة العامة على الدخل ، ولكن نظراً لإلغاء هـذه الضريبة فى ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، فقد تم تخصيص باب مستقل لإيرادات الأطيان الزراعية والعقارات المبنية فقط باعتبارها ضمن الإيرادات التى أخضعت للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

المبحث الأول
تحديد إيرادات الأراضي الزراعية

تنحصر إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة كما حددتها المادة (٨١) فى إيرادات الأراضى الزراعية ، وإيرادات العقارات المبنية ، وقد تناولت المادة (٨٢) (البند الأول والثانى) كيفية تحديد الإيرادات للأراضى الزراعية ، حيث فرقت بين إيرادات الأراضى المنزرعة بالمحاصيل البستانية ، وغيرها من الأراضى الزراعية .

تنص المادة ٨٢ بند (١) على ما يلى : «مع عدم الإخلال بالإعفاء المقرر بالبند ثانياً من المادة (٣٦) من القانون : يحدد إيراد الأراضى الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة طبقاً للقواعد المنصوص عليها فى القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان . وذلك بعد خصم ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف.

ومن هذا النص يتضح الآتى :

* أن الإعفاء المقرر ب البند ثانياً من المادة (٣٦) من القانون يسرى فى هذا الشأن ، وهو الإعفاء الخاص بإعفاء أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، وبذلك فلو كانت الأرض الزراعية من الأراضى المستصلحة فلن يحتسب لها إيراد خاضع للضريبة إلا بعد مضى عشر سنوات اعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الأراضى منتجة .
* أن إيراد الأراضى الزراعية يتحدد على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على الأطيان المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ .
* أن معنى ما سبق أن تلك الأراضى الزراعية غير المربوط عليها ضريبة الأطيان[1] لن يحتسب لها إيراد ، وبالتالى لن تخضع للضريبة على إيرادات الثروة العقارية .
* إن الضريبة تحسب على صافى إيراد الأراضى الزراعية ، حيث يخصم

---

(١) تفرض ضريبة الأطيان علي الأراضي الزراعية بسعر نسبي ثابت هو ١٤٪ من قيمة الإيجار السنوي، وذلك بمقتضي القانون (٦٥) لسنة ١٩٤٩.

للممول من إيرادات الأراضى الزراعية المحسوبة طبقاً للأساس السابق ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف.

فإذا افترضنا أن ممولاً يمتلك ٥٠ فداناً أراضى زراعية ، وتبلغ القيمة الإيجارية للفدان الواحد ١٠٠٠ جنيه ، فإنه يتم حساب صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة على الثروة العقارية كما يلى :

إجمالى إيراد الأطيان = ٥٠ × ١٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ جنيه

صافى إيراد الأطيان = ٥٠٠٠٠ × ٨٠٪ = ٤٠٠٠٠ جنيه

على أن المشرع فى الواقع قد أباح تطبيق أحد أساسين لتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة فى الأطيان الزراعية :

* **الأساس الحكمى :** ويتم تطبيقه فى حالة عدم إمساك الممول لدفاتر منتظمة يمكن منها التحقق من الإيراد الحقيقى للأراضى الزراعية التى يملكها .

وفى مثل هذه الحالات يتم تحديد القيمة الإيجارية حكمياً من واقع ما يقوم بسداده من ضريبة الأطيان التى تبلغ نسبتها ١٤٪ من القيمة الإيجارية كما حددها القانون ٦٥ لسنة ١٩٤٩. وعلى سبيل المثال إذا افترضنا أن ممولاً يمتلك ٤٠ فداناً من الأراضى الزراعية ، وتبلغ ضريبة الأطيان الزراعية المفروضة عليها سنوياً ١٤٠٠ جنيه. ففى هذه الحالة يمكن تحديد القيمة الإيجارية لهذه الأراضى كما يلى :

الضريبة على الأطيان = القيمة الإيجارية × $\frac{١٤}{١٠٠}$

∴ القيمة الإيجارية = الضريبة على الأطيان × $\frac{١٠٠}{١٤}$

= ١٤٠٠ × $\frac{١٠٠}{١٤}$ = ١٠٠٠٠ جنيه

∴ صافى الإيراد الخاضع للضريبة على الثروة العقارية

= ١٠٠٠٠ × ٨٠٪ = ٨٠٠٠ جنيه

ويمكن اختصار الخطوات السابقة على النحو التالى :

صافى الإيراد الخاضع للضريبة = الضريبة على الأطيان × $\frac{١٠٠}{١٤}$ × $\frac{٨٠}{١٠٠}$

= ١٤٠٠ × $\frac{١٠٠}{١٤}$ × $\frac{٨٠}{١٠٠}$ = ٨٠٠٠ جنيه

* **الأساس الفعلي:** أجاز المشرع فى المادة رقم (٨٤) من القانون تحديد إيراد الأراضى الزراعية على أساس فعلى حيث ورد نص المادة (٨٤) كما يلى :

مادة (٨٤) : يجوز للممول أن يطلب تحديد إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليها فى المادتين ٨٢ و ٨٣ من هذا القانون على أساس الإيراد الفعلى بشرط أن يتضمن الطلب جميع عقاراته الزراعية أو المبنية . ويجب أن يقدم هذا الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرارات السنوية وأن يكون الممول ممسكاً دفاتر منتظمة على الوجه المنصوص عليه فى هذا القانون.

ومعنى ذلك أن الأساس الفعلى يتم تطبيقه بالشروط التالية :-

١) أن يطلب الممول ذلك ، ومفاد ذلك أنه لايجوز لمصلحة الضرائب أن تحاسب الممول على هذا الأساس ما لم يقدم لها الممول طلباً يطلب فيه ذلك كما قرر القانون.

٢) أن هذا الطلب يجب تقديمه خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرار السنوى، ومن المعروف أن هذه الفترة هى تلك الفترة التى تبدأ من أول يناير وتنتهى فى آخر مارس من كل سنة ، وذلك عن إيرادات السنة السابقة .

٣) أن يكون الطلب المقدم من الممول شاملاً لجميع عقاراته الزراعية والمبنية معاً ، ولذلك فلا يحق للممول أن يطلب المحاسبة على أساس فعلى لأحدهما دون الآخر أو لعقار دون غيره. فالمحاسبة إما على أساس فعلى لجميع إيرادات الثروة العقارية بأنواعها وأما على أساس حكمى لجميع هذه العقارات نفسها.

٤) أن يمسك الممول دفاتر منتظمة تقيد فيها كافة الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالأراضى الزراعية أو العقارات المبنية بطريقة محاسبة سليمة تتمشى مع المبادئ والأعراف والأصول المحاسبية . وقد نصت الفقرة الأولي من المادة (٤٢) من اللائحة التفنيذية للقانون على أن للممول أن يطلب تحديد إيراداته من الثروة العقارية من أراضى زراعية أو استغلال زراعى لمحاصيل بستانية أو عقارات مبنية على أساس الإيراد الفعلى إما بإيضاح هذه الرغبة فى

المكان المخصص بالنموذج رقم (١) ضريبية موحدة مع لصق طابع دمغة فى المكان المعد له بذلك النموذج أو بتقديم طلب مستقل على النموذج رقم (٢) ضريبة موحدة مقابل إيصال على النموذج رقم (٣) ضريبة موحدة .... ، ويقدم طلب الاختيار على النموذج رقم (٢) ضريبة موحدة حتى ولو كان صافى الإيراد الممول من الثروة العقارية على الأساس الفعلى لايجاوز حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية .

وقد تجدر الإشارة إلى أن المادة (١٠٠) من القانون نصت على أن العبرة فى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يمسكها الممول بأمانتها ومدى إظهارها للحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن، وبذلك فالقانون لم يشترط شكلاً معيناً لهذه الدفاتر ، وبالتالى لايجوز للمأمور الفاحص إهدارها لأى سبب إلا إذا تبين له بالدليل القطاع عدم أمانتها وعدم إظهارها لحقيقة إيرادات ومصروفات الممول. ولايخل بهذه الأمانة احتياج المأمور الفاحص لإجراء بعض التعديلات أو التصحيحات مثل إضافة بعض الإيرادات التى كان الممول يرى أنها غير خاضعة للضريبة ، أو تصحيح بعض الأخطاء المادية الناجمة من السهو والخطأ المعتاد.

فإذا كانت الأراضى الزراعية مؤجرة للغير فيتم حساب الإيراد الفعلى من واقع الإيجار المتفق عليه بين الممول صاحب هذه الأراضى وبين المستأجرين ، وذلك من واقع العقود المبرمة بينهما.

بينما تكون المصروفات الفعلية ممثلة فى ما يتحمله المالك وفقاً لما سار عليه العرف فى هذه الأحوال مثل مصاريف الصيانة واستهلاك العدد والآلات التى تكون مرتبطة الأرض المؤجرة . ولكن قد تكون الأراضى الزراعية مستغلة لمصلحة المالك نفسه وليست مؤجرة للغير، وفى هذه الحالة تتمثل الإيرادات الفعلية فى عناصر متعددة أهمها[1]:

* ثمن بيع المحاصيل الزراعية الناتجة خلال العام وما لم يتم بيعه منها (المحاصيل الباقية) .

(١) د. جلال الشافعي، مرجع سابق، ص ٢٩٣ ومابعدها.

* نتاج المواشى والدواجن التابعة للأرض، بشرط ألا تكون متخذة شكل نشاط مستقل عن الأرض (مثل مزارع الدواجن أو مشروعات تسمين المواشى) .
* ثمن ما لم يتم استخدامه من مستلزمات الزراعة كالأسمدة والبنور المتبقية فى نهاية السنة .
* الزيادة فى قيمة المواشى عما تقديره فى أول السنة .
* الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الزراعية ، باستثناء ما يتحقق من بيع الأرض نفسها.

أما المصروفات ، فتشمل:

* أثمان التقاوى والمبيدات الحشرية والأسمدة فى حدود ما يكون قد صرف منها خلال السنة .
* ثمن الأعلاف المنصرفة لتغذية المواشى والدواجن التابعة للأرض.
* مصاريف الصيانة كتطهير الترع وإصلاح الآلات الزراعية .
* مصاريف الرى والحرث ... وغيرها من المصاريف الزراعية .
* أقساط الاستهلاك سواء للآلات الزراعية أو العدد والمبانى.
* الأجور ومصاريف الإدارة الخاصة بالزراعة .
* المصاريف القضائية المتعلقة بالاستغلال الزراعى.

المبحث الثانى

تحديد إيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية

تنص المادة (٨٢) : فى الفقرة الثانية على ما يلى : تحدد إيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها ثلاثة أفدنة أو من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها فداناً واحداً ، وكذلك مشاتل المحاصيل البستانية أياً كانت المساحة المزروعة منها ما لم يكن إنشاء المشاتل للمنفعة الخاصة لأصحابها، وذلك على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان، إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض.

أما إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض فتحدد الإيرادات على أساس مثلى القيمة الإيجارية ولاتدخل فى وعاء الضريبة الإيرادات المنصوص عليها فى البند (١) من هذه المادة .

وفى جميع الأحوال بخصم ٢٠٪ من القيمة الإيجارية مقابل جميع التكاليف. ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد أعمار أشجار الفاكهة التى تعتبر بعدها منتجة وبيان أنواع المحاصيل البستانية .

ويحدد صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم حائز الغراس سواء كان مالكاً للأرض أو مستأجراً لها ويكون باطلاً أى اتفاق أو شرط يخالف ذلك .

وتعفى من الضريبة المساحات المزروعة فى الأراضى الصحراوية ، وذلك لمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذى تعتبر فيه الأرض منتجة .

ويعتبر الممول وزوجه وأولاده القصر حائزاً واحداً للعراش فى تطبيق حكم هذه المادة وتحدد الإيرادات باسمه ما لم تكن الملكية قد آلت إلى الزوجة أو للأولاد القصر عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال.

ويلتزم حائز الغراس سواء كان مالكاً للأرض أو مستأجراً لها بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة بيانات بالمساحات المزروعة من كل نوع من أنواع أشجار الفاكهة خلال شهر من التاريخ الذى تعتبر فيه أشجار الفاكهة منتجة .

كما يلتزم بتقديم بيان بالمساحات المزروعة بنباتات الزينة أو النباتات الطبية أو العطرية أو مشاتل المحاصيل البستانية خلال شهرين من تاريخ بدء الزراعة .

وفى حالة إزالة الغراس يلتزم الحائز بأن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بواقعة الإزالة خلال شهر من تاريخ الإزالة .

ومن نص هذه المادة فى فقراتها السابقة ، يمكن استنتاج ما يلى :-

أ) إن المساحات المزروعة بالمحاصيل البستانية فى الأراضى الصحراوية تعفى من الضريبة لمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذى تعتبر فيه الأرض منتجة ، وذلك أسوة بما نص عليه البند (١) من المادة (٨٢) ذاتها بالنسبة لأراضى الزراعية التى تزرع بمحاصيل أخرى بخلاف المحاصيل البستانية.

ب) إن الإيرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة للمحاصيل البستانية تشمل ما يلى :-

١) إيرادات حدائق الفاكهة المنتجة إذا تجاوزت المساحة المزروعة فيها ثلاثة أفدنة .

٢) إيرادات نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها فداناً واحداً.

٣) إيرادات مشاتل المحاصيل البستانية أياً كانت المساحة المزروعة منها، أما إذا كانت هذه المشاتل قد أنشئت للمنفعة الخاصة لأصحابها فلاتحتسب لها إيرادات.

جـ) تتحدد إيرادات المحاصيل البستانية على الأساس التالى :

فى حالة تطبيق الأساس الحكمى :

تحسب الإيرادات على المساحة الخاضعة على أساس ما يلى :-

* إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض تحدد الإيرادات على أساس مثلى القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة الأطيان بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩.
* إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض تحدد الإيرادات على أساس مثل القيمة الإيجارية السابق الإشارة إليها. وفى جميع الأحوال يخصم ٢٠٪ من القيمة الإيجارية مقابل جميع التكاليف.

مثـــال:

إذا كان أحد الأشخاص يقوم بزراعة ١٠٠ فداناً من الأرض كحدائق فاكهة، وتبلغ ضريبة الأطيان المفروضة على الفدان ٢٨ جنيهاً فكيف يتم تحديد الإيراد الخاضع للضريبة ؟

- إذا كان هذا الشخص مستأجراً للأرض.
- إذا كان هذا الشخص مالكاً للأرض.
- إذا كان مستأجراً للأرض تتحدد الإيرادات بمثل القيمة الإيجارية .

∴ الإيرادات = (١٠٠ – ٣ معفاة) × ٢٨ × $\frac{١٠٠}{١٤}$ × ١ × $\frac{٨٠}{١٠٠}$ = ١٥٥٢٠جنيه

- إذا كان مالكاً للأرض تتحدد الإيرادات بمثلي القيمة الإيجارية .

صافى الإيرادات = (١٠٠ – ٣) × ٢٨ × $\frac{١٠٠}{١٤}$ × ٢ × $\frac{٨٠}{١٠٠}$ = ٣١٠٤٠ جنيه

فى حالة تطبيق الأساس الفعلى :

سبق أن أشرنا إلى أن المادة (٨٤) قد أباحت للممول أن يطلب محاسبته على الأساس الفعلى بشروط محددة سبق تفصيلها، وفى هذه الحالة يتم تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على أساس الفرق بين إجمالى الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية وفقاً لما تم بيانه عند شرح هذا الأساس فى حالة الأراضى الزراعية المستغلة فى المحاصيل التقليدية .

د) يتم تحديد صافى الإيرادات دائماً باسم حائز الغراس سواء أكان مالكاً للأرض أو مستأجراً لها وأى اتفاق بين المالك والمستأجر بخالف ذلك يقع باطلاً ولايعتد به فى مواجهة مصلحة الضراب كما أنه إذا كانت هناك أراضى باسم أحد المولين وأخرى باسم زوجته أو أولاده القصر، فإن الممول فى حكم هذه المادة يعد حائز الغراس بالنسبة لهذه الأراضى جميعها إلا إذا أثبتت الزوجة والأولاد أن ملكية هذه الأراضى قد آلت إليهم عن غير طريق الزوج .

هـ) إنه لابد من صدور قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة لتحديد كل من :

- أعمار أشجار الفاكهة التى تعتبر بعدها منتجة .
- بيان أنواع المحاصيل البستانية .

مثـــال:

يستغل أحد الممولين المساحات الآتى بيانها فى زراعة المحاصيل البستانية وغيرها كما يلى :

- مساحة ١٥ فداناً مملوكة له بأشجار الفاكهة ، وتبلغ القيمة الإيجارية للفدان الواحد ١٢٨٠ جنيه.
- مساحة ٢٥ فداناً مستأجرة من الغير ويزرعها بنباتات الزينة والنباتات الطبية ، وتبلغ ضريبة الأطيان للفدان ٥٦٠ جنيه.
- مساحة ٤٠ فداناً مملوكة للممول فى أراضى صحراوية مستصلحة يزرعها بأشجار الفاكهة ، وقد بدأت إنتاجها فى ١٩٩٧/١/١ . وتبلغ القيمة الإيجارية للفدان ١٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد إيرادات المحاصيل البستانية السابقة التى تدخل فى وعاء الضريبة باسم هذا الممول عن عام ١٩٩٩.

١) إيرادات الأرض المملوكة له = (١٥ − ٣) × ١٢٨٠ × ٢ × ٨٠٪ = ٢٤٥٧٦

٢) إيرادات الأرض المستأجرة = (٢٥ − ١) × ٦٠٪ × ١٠٠/١٤ × ١ × ٨٠٪ = ٧٦٨٠٠

٣) الأراضى الصحراوية المستصلحة نص القانون على إعفائها لمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذى تعتبر فيه منتجة ، وطالما أن هذه الأراضى لم تعتبر منتجة إلا ابتداءً من ١٩٩٧/١/١ فهى لازالت فى فترة الإعفاء الضريبى حتى عام ٢٠٠٦.

التزامات حائز الغراس:

نصت المادة (٨٢) فى الفقرات من ٨-١٠ من البند (٢) على بعض الالتزامات التى يتعين على حائز الغراس سواء كان مالكاً أو مستأجراً للأرض القيام بها ، وهى :-

- تقديم بيان بالمساحات المزروعة بأشجار الفاكهة ، وذلك خلال شهر من التاريخ الذى تعتبر فيه الأشجار منتجة .
- تقديم بيان بالمساحات المزروعة بأشجار الزينة أو النباتات الطبية أو العطرية ، وذلك خلال شهرين من تاريخ بدء الزراعة .

- الإخطار بواقعة إزالة الغراس خلال شهر من تاريخ الإزالة .
- ويتم تقديم هذه الإخطارات والبيانات إلى مأمورية الضرائب المختصة، وقد أوضحت المادة (٤٠) من اللائحة التنفيذية التزامات حائز الغراس ، حيث قضت بما يلى :

* أن البيان يقدم إلى المأمورية المختصة بالمساحات المزروعة من المحاصيل البستانية يجب أن يشمل المساحات التى يزرعها هو وزوجته وأولاده القصر.
* أن يقدم البيان المذكور على النموذج رقم (٤٧) ضريبة موحدة أو على أية ورقة شاملة البيانات الواردة به ، كما يقدم الإخطار بإزالة الغراس على نفس النموذج أيضاً.
* يرفق بالبيان شهادة من الجمعية الزراعية المختصة معتمدة من مفتش الزراعة المختص تتضمن بيانات المساحات المزروعة .
* التأكيد على مواعيد تقديم البيان الواردة بالمادة (٨٢) من القانون مع إضافة الآتى :
  - يقدم البيان خلال شهر من تاريخ العمل باللائحة إذا كانت حدائق الفاكهة منتجة .
  - ويقدم البيان خلال شهرين من تاريخ العمل باللائحة بالنسبة للمساحات المنزرعة بالفعل من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية .

ومن المعلوم أن اللائحة قد صدرت بالفعل فى ١٧/١٢/١٩٩٤ .

المبحث الثالث

تحديد إيرادات العقارات المبنية

تنص المادة (٨٣) من القانون على :

* مادة(٨٣) تحدد إيرادات العقارات المبنية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية بعدم خصم ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف فضلاً عن القيمة الإيجارية للمسكن الخاص الذى يقيم فيه الممول هو وأسرته .

وتعامل الإيرادات الناتجة من تقرير حق الانتفاع معاملة الإيرادات الناتجة من الأموال المملوكة ملكية تامة .

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

أ) أن إيرادات العقارات المبنية يتحدد على أساس القيمة الإيجارية أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية والتى تم فرضها بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤، وذلك حتى يوحد أساس الحساب، وحتى لايتأثر ذلك بصدور أية تشريعات أو قوانين جديدة تتعلق بتعديل أساس تحديد القيمة الإيجارية .

ب) أن ما يدخل فى وعاء الضريبة هو صافى القيمة الإيجارية بعد خصم ما يلى:-

- ٢٠٪ من القيمة الإيجارية مقابل جميع التكاليف.
- القيمة الإيجارية للجزء من العقار الذى يستغله الممول مسكناً خاصاً له ولأسرته .

جـ) يدخل فى وعاء الضريبة صافى إيراد العقارات المبنية المملوكة ملكية تامة ، وتلك التى له فيها حق الانتفاع فقط ، حيث قضت المادة بمعاملة الإيرادات الناتجة من تقرير حق الانتفاع - دون ملكية الرقبة - معاملة الإيرادات الناتجة من العقارات المملوكة للممول ملكية تامة .

د) كما يتضح من نص المادة أن العقارات المبنية التى لم يتم ربط الضريبة

العقارية عليها بعد لأى سبب من الأسباب، لاتدخل فى وعاء الضريبة على إيرادات الثروة العقارية . ذلك أن أساس حساب هذه الضريبة هو القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة العقارات.

وتحسب القيمة الإيجارية على العقار المبنى كما يلى :

$$\text{القيمة الإيجارية} = \text{الضريبة الأصلية على العقارات المبنية} \times \frac{١٠٠}{\text{سعر الضريبة}}$$

هـ) ينطبق أيضاً ما سبق شرحه فى الأراضى الزراعية من حيث جواز تطبيق الأساس الحكمى أو الأساس الفعلى فى المحاسبة .

مثـــال(١):

يمتلك أحد المولين عقاراً يتكون من ١٢ طابقاً ، تبلغ القيمة الإيجارية له ٢٤٠٠ جنيه ويستغل المول أحد الطوابق كسكن خاص له ولأسرته .

فلتحديد الإيرادات التى تخضع للضريبة عن هذا العقار المبنى يتم الآتى :

تحديد القيمة الإيجارية للطابق الواحد = ٢٤٠٠ ÷ ١٢ = ٢٠٠

∴ القيمة الإيجارية التى تحدد الإيرادات على أساسها = ٢٤٠٠ – ٢٠٠ = ٢٢٠٠ (أو ٢٠٠ × ١١).

صافى القيمة الإيجارية (صافى الإيراد) = ٢٢٠٠ × ٨٠٪ = ١٧٦٠ جنيه

مثال(٢) :

يمتلك أحد المولين عمارة مكونة من ٦ طوابق، بكل طابق ٣ شقق ، يسكن هو وأسرته فى طابق كامل منها وباقى الشقق مؤجرة بإيجارات مختلفة تتراوح بين ١٠٠ ، ٣٠٠ للشقة الواحدة ، وتبلغ الضريبة العقارية المربوطة على العمارة سنوياً ٦٠٠ جنيه ومعدل الضريبة ١٠٪ سنوياً عن القيمة الإيجارية .

المطلوب: تحديد صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة الموحدة على إيرادات الثروة العقارية

$$\text{القيمة الإيجارية للعقار كله} = ٦٠٠ \times \frac{١٠٠}{١٠} = ٦٠٠٠ \text{ جنيه}$$

القيمة الإيجارية للطابق الذى يسكنه هو وأسرته (معفى)

$$= ٦٠٠٠ \times \frac{١}{٦} = ١٠٠٠ \text{ جنيه}$$

∴ إجمالى الإيراد الخاضع للضريبة = (٦٠٠٠ – ١٠٠٠) = ٥٠٠٠ جنيه

صافى الإيراد الخاضع للضريبة = ٥٠٠٠ × ٨٠٪ = ٤٠٠٠ جنيه

أما فى حالة تطبيق الأساس الفعلى فلابد كما سبق الإشارة من توافر الشروط السابق ذكرها فى حالة الأراضى الزراعية ، وفى هذه الحالة يتحدد صافى الإيراد الخاضع للضريبة فى الفرق بين الإيراد الفعلى والتكاليف الفعلية على النحو السابق بيانه.

وتتحدد الإيرادات الفعلية فى إيجار الشقق السكنية المنصوص عليه فى عقد الإيجار بالإضافة إلى أية مبالغ أخرى يحصل عليها المالك من المستأجر كزيادة فوق مبلغ الإيجار مثل ما يدفعه المستأجر للمالك زيادة على الإيجار نظير السماح له بتأجير الشقة مفروشة من الباطن ... إلخ .

أما المصروفات الفعلية فتتمثل فى أجر البواب ومقابل استهلاك العقار واستهلاك وصيانة المصاعد والترميمات الخاصة بالعقار إذا كانت مصروفات إيرادية وليست رأسمالية ، والمصروفات الإدارية الأخرى مثل طبع إيصالات الإيجار ومصروفات البريد والتليفون المتعلقة بالعقار ... إلخ .

وعند محاسبة الممول عن الأراضى الزراعية أو العقارات المبنية يجب مراعاة الأحكام المتعلقة بالملكية وطرق إنتقالها طبقاً لما ينظمه القانون المدنى فى هذا الشأن وقانون الشهر العقارى من ضرورة إشهار التصرفات الناقلة للملكية بطرق التسجيل.

على أنه إذا تصرف الممول فى عقار له أو جزء منه إلى شخص آخر بعقد غير مسجل، وثبت بالدليل القاطع أن المشترى قد وضع يده على العقار أو الأرض بصفة ظاهرة ومستمرة وبدون منازع له فى الملكية ، وأنه يستولى على إيراده . ففى هذه الحالة يحاسب المشترى عن إيراده من هذه العقارات أو الأطيان رغم أن التكليف مازال باسم البائع ، وكذلك بالنسبة للملكية عن طريق الإرث، فإذا تم انتقال الملكية من شخص لآخر بطريق الميراث مع استمرار التكليف الأصلى باسم المورث، ففى هذه الحالة يحاسب الوارث عن إيراد الجزء الخاص بنصيبه الشرعى فى إيراد العقارات أو الأطيان ما لم يطرأ أى تغيير. على هذا النصيب وذلك لحين الانتهاء من إجراءات توزيع التركة ونقل التكاليف باسم كل وارث على حدة حسب نصيبه الشرعى فى عناصر التركة .

المبحث الرابع

التحصيل لحساب الضريبة

تناولت المادتين (٨٥) ، (٨٦) موضوع تحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة على إيرادات الأطيان الزراعية أو العقارات المبنية أو الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية .

تنص المادة (٨٥) فقرة (١) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على أنه : «على كل من يملك عقاراً مبنياً أو أكثر أو أطياناً زراعية يزيد مجموع صافي إيراداته من قيمتها الإيجارية المنصوص عليها في البند (١) من المادة (٨٢) ، والمادة (٨٣) من هذا القانون على الإعفاء المقرر للأعباء العائلية المنصوص عليها في المادة (٨٨) من هذا القانون أداء مبالغ تحت حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تحسب وفقاً لأحكام المادة (٩٠) من هذا القانون بعد خصم الضرائب العقارية طبقاً لحكم البند (٢) من المادة (٨٧) من هذا القانون».

وبالرجوع للمادة (٨٧) بند (٢) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ نجدها تنص على أنه : «في جميع الأحوال يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانونين رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان ورقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية حسب الأحوال من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لأحكام الكتاب الأول من هذا القانون وبما لايزيد على هذه الضريبة».

وقد تناولت المادة (٨٥) في فقراتها من (٢) حتى (٥) التزامات كل من ملاك العقارات ومكاتب التحصيل، ونصت على : «ويلتزم المالك بتقديم بيان بجميع العقارات المبنية والأراضي الزراعية التي يمتلكها وقيمتها الإيجارية إلى أحد مكاتب التحصيل المختصة بتحصيل الضريبة على العقارات المبنية والأراضي الزراعية التي تقع في دائرتها أي من العقارات المشار إليها وذلك على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية .

وتؤدى هذه المبالغ في مكتب التحصيل الذي قدم إليه البيان طبقاً للإجراءات والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .

وتعتبر قسائم التحصيل الصادرة من هذه المكاتب سنداً للوفاء بالضريبة فى حدود المبالغ المثبتة بها.

وعلى مكاتب التحصيل حصر مالكى العقارات المبنية والأطيان الزراعية المشار إليهم وإخطار مصلحة الضرائب ببيان معتمد بهؤلاء المالكين وتوريد المبالغ التى تحصلها كل ثلاثة أشهر تحت حساب الضريبة إلى مصلحة الضرائب ، وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية لنهاية الثلاثة أشهر المشار إليها.

ومن هذا النص يمكن استنتاج الآتى:

١) أن أى ممول يمتلك أطياناً زراعية (فيما عدا المستغلة لزراعة المحاصيل البستانية) ، أو عقارات مبنية تزيد قيمتها الإيجارية الصافية (بعد خصم ٢٠٪ مقابل التكاليف) ، عن حدود الأعباء العائلية ، عليه أداء مبلغ تحت حساب الضريبة .

٢) أن المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة يتم حسابها على أساس سعر الضريبة والشرائح الواردة بالمادة (٩٠) من القانون.

٣) يقوم الممول بأداء الضريبة المحسوبة طبقاً لما ورد فى البند السابق، ولكن بعد أن يستنزل منها :

- الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بالضريبة الأطيان.
- الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الخاص بضريبة على العقارات المبنية .

فإذا تصادف أن زادت الضرائب الأصلية المسددة عما استحق على الممول من ضرائب محسوبة طبقاً لحكم المادة (٩٠) من القانون فإن ما يستنزل من ضريبة عقارية يكون فى حدود الضريبة المستحقة فقط.

٤) على مالك العقارات أو الأطيان المذكورة أن يقدم بها بياناً وبقيمتها الإيجارية إلى أحد مكاتب التحصيل الواقع فى دائرتها أحد عقاراته ، ويتم سداد الضريبة طبقاً لما سلف بيانه بالمكتب الذى قدم له الممول بيان عقاراته .

٥) حددت اللائحة التنفيذية ضرورة تقديم الممول بيان عقاراته المبنية أو الأراضى الزراعية على النموذج رقم (١٤) ضريبة موحدة ، كما حددت اللائحة التنفيذية فى المادة (٤٣) منها إلتزامات مكاتب التحصيل من حيث :

- ضرورة قيام هذه المكاتب بإخطار مصلحة الضرائب ببيان مالكى الأطيان والعقارات وقيامها بتوريد هذه المبالغ المحصلة كل ثلاثة أشهر ، وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية لانتهاء الأشهر الثلاثة .
- وإخطار الإدارة المركزية للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب ببيان معتمد بأسماء الممولين وجميع البيانات المدونة قرين كل منهم بالسجل المشار إليه ويتم هذا الإخطار على النموذج رقم (١٥) ضريبة موحدة وذلك قبل ٣٠ يونيو من كل عام ، وكذلك إخطار كل مالك قبل ٣٠ يونيو من كل عام بكافة البيانات المدونة قرين أسمه بالسجل السابق والتنبيه عليه بأداء المبالغ واجبة الأداء تحت حساب الضريبة ، وفى المواعيد المحددة وذلك على النموذج رقم (١٦) ضريبة موحدة .
- كما تقوم بتحصيل المبالغ واجبة الأداء تحت حساب الضريبة الموحدة بالأسعار المحددة فى المادة (٩٠) من القانون مقابل تسليمه قسائم تبين كل منها قيمة المبالغ المسددة لحساب هذه الضريبة وتعتبر هذه القسائم سنداً للوفاء بالضريبة فى حدود المبالغ المثبتة بها .
- توريد ما تم تحصيله كل ثلاثة أشهر إلى المأمورية المختصة ، وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية لنهاية الأشهر الثلاثة المشار إليها على النموذج رقم (١٧) ضريبة موحدة .
- أية اعتراضات تقدم إلى مأموريات ومكاتب تحصيل الضرائب العقارية تحال فوراً إلى مأمورية الضرائب المختصة لبحثها واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها .

* أما فيما يتعلق بتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة على إيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية فإن المادة (٨٦) نصت على :-

مادة (٨٦) : تقوم مأموريات الضرائب العقارية بتحصيل مبلغ تحت حساب

الضريبة المستحقة على الإيرادات الناتجة من الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة أو من نباتات الزينة والنباتات الطبية أو العطرية أو مشاتل المحاصيل البستانية ويكون تحصيل هذا المبلغ مع مراعاة المساحة المعفاة على أساس مثل الضريبة المقررة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض. وعلى أساس مثلى الضريبة المشار إليها إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض.

وتقوم مأموريات الضرائب العقارية بتحصيل هذه المبالغ فى ذات المواعيد المحددة لتحصيل ضريبة الأطيان وبذات إجراءاتها وتوريدها إلى مأموريات الضرائب المختصة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية .

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :-

١) إن هذه المادة مخصصة لتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة المستحقة على الإيرادات الناتجة من الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية .

٢) يقوم حائز الغراس بسداد الضريبة على النحو التالى :
- مثل الضريبة على الأطيان إذا كان مستأجراً للأرض.
- مثلى الضريبة على الأطيان إذا كان مالكاً للأرض.

٣) إن هذه المبالغ يتم سدادها بعد استبعاد المساحات المعفاة ، وهى :
٣ أفدنة من حدائق الفاكهة المنتجة .
١ فدان من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية .

٤) يتم سداد هذه المبالغ لمأموريات الضرائب العقارية التى تقوم بتحصيل هذه المبالغ فى نفس مواعيد تحصيل ضريبة الأطيان وبذات الإجراءات.

التزامات مأموريات الضرائب العقارية المتعلقة بالتحصيل والتوريد:

حددت المادة (٤٠) (رابعاً) من اللائحة التنفيذية للقانون التزامات مأموريات الضرائب العقارية المتعلقة بالتحصيل والتوريد، حيث نصت على أنه :

أولاً: على مأموريات الضرائب العقارية إجراء الآتى:

١- تحديد المبالغ الواجبة السداد تحت حساب الضريبة وفقاً لحكم المادة (٨٦)

من القانون وتحصيلها ثم توريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة على صورة النموذج (٤٨) ضريبة موحدة فور تحصيلها.

٢- بالنسبة للمتأخرين فى السداد تقوم بإرسال النموذج رقم (٤٩) ضريبة موحدة إلى المأمورية المختصة خلال شهر يناير من كل عام ببيان المبالغ المحصلة منهم خلال السنة السابقة على أن ترسل صورة النموذج (٤٨) ضريبة موحدة عند تمام السداد.

ثانياً:: إذا كانت المساحات المزروعة تقع فى الأراضى الصحراوية والمستصلحة يتعين على حائزى الغراس فيها - بعد انتهاء مدة الإعفاء المقرر - إتباع ذات الإجراءات الموضحة فى البنود السابقة.

التزامات مأموريات الضرائب المختصة:

حددت المادة (٤٠) من اللائحة التنفيذية فى البند ثالثاً منها التزامات مأمورية الضرائب المختصة فيما يتعلق بممولي الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية ، وذلك على الوجه التالى :

* تقوم المأمورية بقيد بيانات النماذج (٤٧) ضريبة موحدة فى دفتر لممولى المحاصيل البستانية وتقيد البيانات التالية :
* أسماء حائزى الغراس مرتبة ترتيباً أبجدياً.
* بيانات الأحواض الزراعية .
* أسباب أيلولة حيازة الغراس إلى زوج الممول وأولاده القصر.
* الشخص الذى تربط الضريبة بأسمه .
* سنوات المحاسبة وأمام كل منها تاريخ ورقم إخطار الإدارة العامة للضرائب العقارية بالمحافظة بالنموذج (٤٨) ضريبة موحدة .
* المبالغ التى يتم تحصيلها وبياناتها.
* تاريخ ورقم ورود النموذج (٤٩) ضريبة موحدة .
* قيمة المتأخرات وما تم بشأنها.

وتقوم المأمورية بإخطار الإدارة العامة للضرائب العقارية بالمحافظة بما يلى:-

* أسماء وعناوين المولين الذين يخضعون للضريبة باعتبارهم من مالكى الأراضى الزراعية .
* أسماء وعناوين المولين الذين يخضعون للضريبة ممن يحصلون على إيرادات من الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية .

ويتم الإخطار بذلك على النموذج (٤٨) ضريبة موحدة خلال شهر من تاريخ تقديم الإقرار للمأمورية ، أو خلال شهر يناير من كل سنة .

أحكام متنوعة:

وهى خاصة بإعفاء بعض أصحاب الثروة العقارية من تقديم الإقرار، وكذلك الأحكام الخاصة باستنزال ما سبق سداده من ضرائب عقارية من الضريبة المستحقة بالتفصيل التالى :

تنص المادة (٨٧) بند (١) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على أن :
«يعفى الممول الذى يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز مجموع صافى دخله منها حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية من تقديم الإقرار المنصوص عليه فى المادة (٩١) من هذا القانون».

من النص يتضح أنه يعفى من تقديم الإقرار المنصوص عليه فى المادة ٩١: الممول الذى يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية بشرط ألا تتجاوز صافى قيمتها الإيجارية ، أى (القيمة الإيجارية - ٢٠٪ مقابل التكاليف) . حد الإعفاء للأعباء العائلية وذلك حسب الحالة الاجتماعية للممول.

وفيما يتعلق بنص المادة (٨٧) بند (٢) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، فقد سبق تناوله عند تناول أحكام المادة ٨٥ فقرة (١) من القانون.

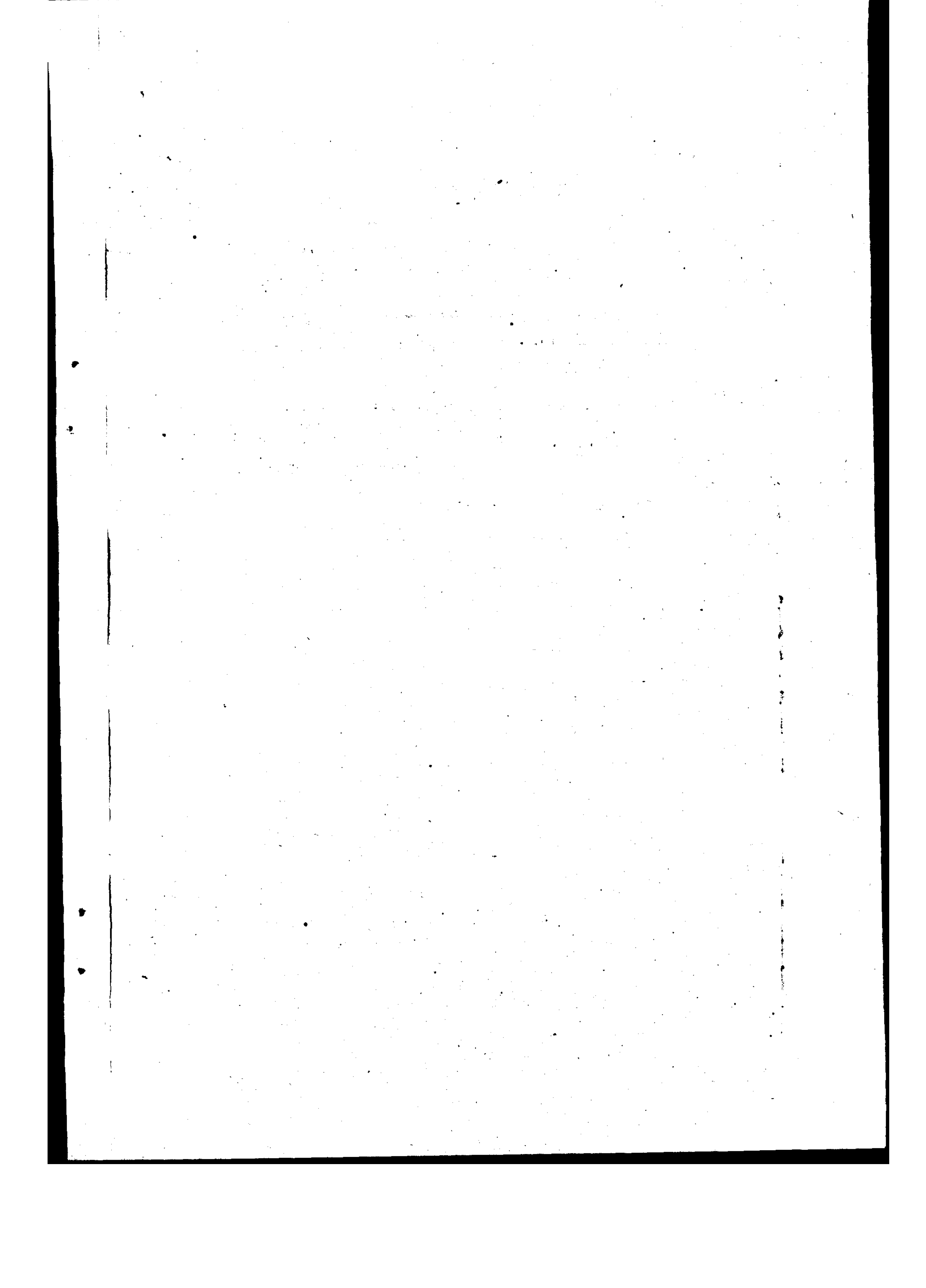
وتسرى أحكام هذا البند على الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية أيضاً ، ففى جميع الأحوال يستنزل ما سدده الممول من ضرائب عقارية أصلية من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لأحكام الكتاب الأول، وبما لايزيد على هذه الضريبة المستحقة .

بمعنى أنه : لو أن الضريبة الموحدة المحسوبة على إيرادات الثروة العقارية

طبقاً للأسعار الواردة بالمادة ٩٠ من القانون بلغت ٥٠٠ جنيه مثلاً ، فى حين بلغت الضرائب العقارية الأصلية المسددة مبلغ ٣٠٠ جنيه ، كان على الممول سداد الفرق وقدره ٢٠٠ جنيه.

ولو أن الضريبة الموحدة محسوبة طبقاً للمادة ٩٠ من القانون ، كما سبق أن ذكرنا بلغت ٥٠٠ جنيه فى حين بلغت الضرائب العقارية الأصلية المسددة مبلغ ٧٠٠ جنيه فإن ما يستنزل منها فى هذه الحالة مبلغ الـ ٥٠٠ جنيه فقط.

أى أن المبلغ الذى كان يتعين على الممول سداده تحت حساب الضريبة قد تسدد بالكامل، ولايحق للممول أن يستنزل من الضريبة العقارية المسددة أكثر من مبلغ الـ ٥٠٠ جنيه قيمة الضريبة الموحدة .



الفصل السابع

الإقــــرارات والدفـــــاتر

تناولت المواد من ٩١ حتى ١٠٢ الواردة بالفصل الثالث من الباب السادس الأحكام المتعلقة بالإقرارات و الدفاتر التي يلتزم بها ممولي الضريبة الموحدة، وقد يبدو من المفيد أن نختتم هذا الجزء بتناول هذه المواد بالشرح مع بعض التفصيل على النحو التالي:

أولاً: الإقرارات الضريبية:

الإقرار الضريبي هو بيان موقع عليه من الممول أو وكيله، يقدم إلى مصلحة الضرائب خلال مدة محددة، يبين فيه نتيجة أعماله من مصادر دخله المختلفة عن فترة سابقة محددة هي في الغالب سنة كاملة.

وبذلك فالإقرار هو مستند ملزم للممول ويعتبر حجة عليه بما يتضمنه من بيانات عن الفترة المقدم عنها ولأن الممول هو أكثر الناس معرفة بإيراداته وتكاليفه مما يجعل الإقرار الضريبي من أهم المستندات التي تستخدمها مصلحة الضرائب في تحديد وربط الضرائب على الممولين.

ويلتزم الممول بتقديم هذا الإقرار سواء كانت نتيجة أعماله ربحاً أو خسارة وسواء كان يمسك دفاتر منتظمة أو لا يمسك دفاتر على الإطلاق. وبذلك نصت المادة (٩١) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ معدلاً بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

* مادة (٩١): مع عدم الإخلال بأحكام المواد (١٤)، (٢٢)، (٧٠)، (٨٧) من هذا القانون على الممول أن يقدم إقراراً مبيناً به الإيرادات والتكاليف وصافى الأرباح والخسائر عن السنة

السابقة من مختلف مصادر الدخل المنصوص عليها فى البنود (٢)، (٤)، (٥) من المادة (٥) من هذا القانون وفقاً لأحكامه.

ويقدم الإقرار مقابل إيصال أو يرسل بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول أبريل من كل سنة على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية.

ومن نص هذه المادة يتضح ما يلي:

* إن إقرار الضريبة الموحدة يقدم عن نتائج أعمال الممول سواء كانت ربحاً أم خسارة، ويبين فيه الإيرادات والتكاليف وصافى الربح أو الخسارة) عن السنة السابقة.
* إن الإقرار يقدم عن مصادر الدخل المختلفة للممول والمنصوص عليها في البنود (٣)، (٤)، (٥) من المادة (٥) من القانون وهى النشاط التجاري والصناعي، والنشاط المهني غير التجاري، والثروة العقارية.
* من ذلك يتضح أن هناك ممولون لا يلتزمون بتقديم هذه الإقرارات، وهم:

(أ) الممولون الذين يحصلون على إيرادات من رؤوس الأموال المنقولة (طبقاً لحكم المادة ١٤ من القانون).

(ب) الممولون الذين يقومون بالتصرفات العقارية العارضة (طبقاً لحكم المادة ٢٢).

(ج) الممولون الذين يحصلون على مكافآت عن الإرشاد والتبليغ عن جرائم التهرب، وكذلك الأجانب غير المقيمين الذين يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة إيراداتها للضريبة (طبقاً لحكم المادة (٧٠).

(د) الممولون الذين يمتلكون ثروة عقارية لا تتجاوز إيراداتها حدود الإعفاء المقررة أن للأعباء العائلية (طبق لحكم المادة ٨٧).

(هـ) كما أن المادة (٦٢) من القانون قد استثنت من تقديم الإقرار الممولون الذين يحصلون على إيرادات من المرتبات وما في حكمها كما سبق الإشارة عند التعرض لهذه الضريبة.

- يسلم الإقرار باليد إلى المأمورية المختصة مقابل إيصال أو يرسل إليها بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول.
- يقدم الإقرار قبل أول أبريل من كل سنة أي خلال المدة من أول يناير وحتى أخر مارس من كل عام. وبمعنى ذلك أن السنة الضريبية موحدة لجميع الممولين بحيث تبدأ من أول يناير وتنتهي أخر ديسمبر من كل عام.
- تحدد اللائحة التنفيذية نموذج الإقرار في الميعاد المحدد لتقديمه (من أول يناير حتى أخر مارس).

ثانياً: المأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الباب السادس من الكتاب الأول[1]:

حددت المادة (٤٤) من اللائحة التنفيذية المقصود بالمأمورية المختصة في تطبيق أحكام الباب السادس من الكتاب الأول، حيث جاء بها ما نصه: "مع عدم الإخلال بما ورد بشأنه أحكام خاصة في هذه اللائحة يقصد بمأمورية الضرائب المختصة في تطبيق أحكام الباب السادس من الكتاب الأول من القانون ما يلي:

أولاً: إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من نشاط تجارى، أو صناعي تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع دائرتها مركز مزاولة النشاط، فإذا تعددت منشآت الممول أو فروعها تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط الذي يحدده الممول.

---

(1) وزارة المالية – الإدارة المركزية للتدريب ... الجزء الأول – مرجع سابق، ص ٣٥٥، وما بعدها.

فإذا كان النشاط خاضعاً لأحكام نظام استثمار المال العربي والأجنبي، والمناطق الحرة الصادر بالقانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤، وقانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩ تكون المأمورية المختصة هي:

١- مأمورية الضرائب القائمة أو التي تقام في المدينة العمرانية الجديدة، أو التي يصدر بتحديدها قرار من رئيس مصلحة الضرائب، وذلك بالنسبة للمشروعات الكائنة في دائرة إحدى المدن العمرانية الجديدة المنشأة طبقاً للقانون رقم (٥٩) لسنة ١٩٧٩.

٢- مأمورية ضرائب الشركات المساهمة بالإسكندرية بالنسبة للمشروعات الكائنة بمحافظات الإسكندرية، والبحيرة ومطروح.

٣- مأمورية ضرائب الاستثمار بالقاهرة بالنسبة للمشروعات الكائنة بباقي المحافظات.

ثانياً: إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من نشاط مهن حرة أو غيرها من المهن غير التجارية، فتكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها مركز مزاولة النشاط، فإذا تعددت مراكز مزاولة النشاط تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط الذي يحدده الممول.

ثالثاً: إذا كان للممول إيرادات من نشاط تجارى أو صناعي، ومن نشاط مهن حرة أو غيرها من المهن غير التجارية تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها النشاط المهني.

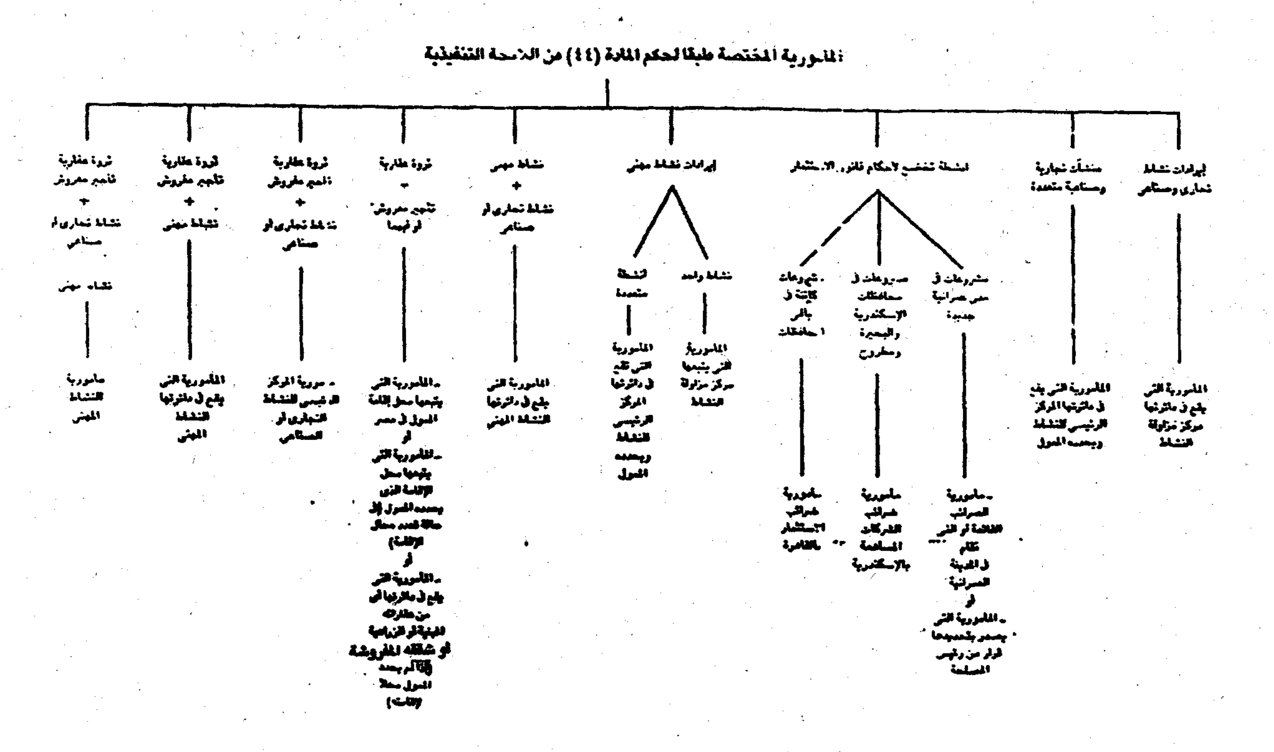
رابعاً: إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من ثروة عقارية، ومن تأجير أية وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها، أو على أي من هذه الإيرادات تكون مأمورية الضرائب المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها محل إقامة الممول في مصر، فإن تعددت محال إقامته بها فتكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها محل إقامة الممول الذي يحدده.

فإذا لم يحدد محلاً لإقامته تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها أي من عقاراته المبنية، أو الزراعية، أو الوحدات السكنية المفروشة التي يؤجرها، فإذا كان لهذا الممول من نشاط تجارى، أو صناعي، فتكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط التجاري أو الصناعي.

وإذاً كان لهذا الممول إيرادات من نشاط مهن حرة أو غيرها من المهن غير التجارية تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها النشاط المهني.

خامساً: إذا تضمن دخل الممول إيرادات من نشاط تجارى أو صناعي، ومن نشاط مهن حرة أو غيرها من المهن غير التجارية، ومن ثروة عقارية، ومن تأجير أية وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها تكون المأمورية المختصة هي مأمورية النشاط المهني.

وفيما يلي شكل توضيحي يبين المأمورية المختصة طبقاً لما ورد بالمادة السابقة.


المأمورية المختصة طبقا لحكم المادة (٤٤) من اللائحة التنفيذية:
إيرادات نشاط تجاري وصناعي
المأمورية التي يقع في دائرتها مركز مزاولة النشاط
منشآت تجارية وصناعية متعددة
المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط ويحدده الممول
أنشطة تخضع لأحكام قانون الاستثمار
مشروعات في مدن عمرانية جديدة
- مأمورية الضرائب الكائنة أو التي تقام في المدينة العمرانية
أو
- المأمورية التي يصدر بتحديدها قرار من رئيس المصلحة
مشروعات في محافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح
مأمورية ضرائب الشركات المساهمة بالإسكندرية
مشروعات كائنة في باقي المحافظات
مأمورية ضرائب الاستثمار بالقاهرة
إيرادات نشاط مهني
نشاط واحد
المأمورية التي يتبعها مركز مزاولة النشاط
أنشطة متعددة
المأمورية التي تقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط ويحدده الممول
نشاط مهني + نشاط تجاري أو صناعي
المأمورية التي يقع في دائرتها النشاط المهني
ثروة عقارية + تأجير مفروش أو غيرهما
- المأمورية التي يتبعها محل إقامة الممول في مصر
أو
- المأمورية التي يتبعها محل الإقامة الذي يحدده الممول (في حالة تعدد محال الإقامة)
أو
- المأمورية التي يقع في دائرتها أي من عقاراته المبنية أو الزراعية أو شققه المفروشة (إذا لم يحدد الممول محلا للإقامة)
ثروة عقارية تأجير مفروش + نشاط تجاري أو صناعي
- مأمورية المركز الرئيسي للنشاط التجاري أو الصناعي
ثروة عقارية تأجير مفروش + نشاط مهني
المأمورية التي يقع في دائرتها النشاط المهني
ثروة عقارية تأجير مفروش + نشاط تجاري أو صناعي
نشاط مهني
مأمورية النشاط المهني

وقد قضت المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية بما يلي:

* أن يقدم الإقرار على النموذج رقم (١) ضريبة موحدة أو على أية ورقة تشتمل على البيانات الواردة به.
* إنه يقصد بالسنة السابقة التي يقدم عنها الإقرار، السنة الميلادية التي تنتهي في ٣١ ديسمبر من السنة، أو السنة المالية التي تنتهي خلالها.
* يقدم الإقرار مقابل إيصال على النموذج رقم (٣) ضريبة موحدة أو يرسل إلى المأمورية بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

تقديم الإقرار فى حالات التوقف والتنازل:

قضت المادة (٤٩) من اللائحة التنفيذية بأن يقدم الإقرار المستقل وفقاً لأحكام المواد ٣٢، ٣٣، ٧٢ من القانون (الخاصة بالتوقف والتنازل بالنسبة للأنشطة التجارية والصناعية، التوقف بالنسبة للأنشطة المهنية) على النموذج رقم (١ مكرر) ضريبة موحدة ومرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح والإيرادات حتى تاريخ التوقف أو التنازل أو الانقطاع عن ممارسة النشاط، أو المهنة.

حالات تعدد منشآت الممول التجارية أو الصناعية أو المهنية:

قضت الفقرة الأولى من المادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية فيما يتعلق بتقديم الإقرار فى حالات تنوع وتعدد منشآت الممول بما يلى:

"إذا تنوعت أو تعددت منشآت الممول التجارية أو الصناعية أو المهنية فيلزم بتقديم الإقرار المنصوص عليه فى المادة (٩١) من القانون إلى المأمورية المختصة طبقاً لحكم المادة (٤٤) من هذه اللائحة، مبيناً [illegible] كل نشاط [illegible]

إليها إخطار المأمورية أو المأموريات التى يتبعها النشاط أو الفرع بما يفيد تضمن إقرار الممول النشاط أو الفرع الواقع فى دائرة اختصاصها".

كما تناولت الفقرات ٢، ٣، ٤ من المادة (٥٠) من اللائحة الإجراءات التى تتخذها المأمورية المختصة فى هذه الحالة والخاصة بالفحص والتقدير والإخطار والربط والتحصيل، حيث جاء بها ما نصه: "وللمأمورية المختصة أن تطلب من مأموريات الفروع والأنشطة ما ترى استيفاءه من بيانات وإيضاحات أو غير ذلك، مما يكون لازماً لتقدير أرباح الفرع أو النشاط؟

وتتولى المأمورية المختصة السر فى إجراءات الفحص والتقدير والإخطار والربط والتحصيل عن جميع أوجه نشاط الممول.

على أنه إذا كان للممول نشاط أخر بصفته شريكاص من شركات الأشخاص أو شريكاً فى شركة واقع تتولى المأمورية التى يتبعها المركز الرئيسى للشركة كافة إجراءات الفحص والربط، وتقوم بإخطار هذا الشريك عن النشاط الآخر المشار إليه على أساس سعر الضريبة المحدد للشريحة الأخيرة. وذلك بصفة مؤقتة على أن ينص على ذلك بالإخطار مع إرجاء خصم حد الإعفاء للأعباء العائلية ، ثم تخطر المأمورية التى يتبعها الممول والتى قدم إليها إقراره الضريبى لتتولى – عندما يصبح نصيبه فى أرباح الشركة نهائياً بناء على موافقته أمام المأمورية أو صدور قرار من لجنة الطعن – إصدار الورد بمجموع صافى دخله من مصادره المختلفة على النموذج رقم (٣، ٤) ضريبة موحدة وبمراعاة أحكام المادتين (٨٨)، (٩٠) من القانون".

ومن النصوص السابقة يتضح ما يلى:

* فى حالة تنوع أو تعدد منشآت الممول التجارية أو الصناعية أو المهنية تتولى المأمورية المختصة كافة إجراءات الفحص والتقدير والإخطار والربط والتحصيل عن جميع أوجه نشاط الممول.
* إذا كان للممول نشاط بصفته شريك فى شركة أشخاص أو شركة واقع يتبع الآتى:

إجراءات تتخذ بمعرفة مأمورية المركز الرئيسي للشركة:

* اتخاذ كافة إجراءات الفحص والربط.
* إخطار الشريك عن نصيبه فى الشركة على أساس سعر الضريبة المحدد للشريحة الأخيرة مع إرجاء خصم الأعباء العائلية (وذلك بصفة مؤقتة).
* إخطار المأمورية المختصة التى يتبعها الممول بنصيب الممول فى أرباح الشركة (بعد أن يصبح نهائياً إما بناء على موافقة باللجنة الداخلية أو بقرار لجنة الطعن).

إجراءات تتخذ بمعرفة المأمورية المختصة للممول:

* اتخاذ إجراءات إصدار الورد بمجموع صافى دخل الممول من مصادره المختلفة – بما فيها نصيبه فى أرباح الشركة الذى أخطرته به مأمورية المركز الرئيسي للشركة – على النموذج ٣، ٤ ضريبة موحدة وبمراعاة أحكام الأعباء العائلية وسعر الضريبة.

جزاء عدم تقديم الإقرار:

تنص المادة (٩٢) من القانون على أن: "يلتزم الممول الذى لم يقدم الإقرار المشار إليه فى المادة (٩١) من هذا القانون فى الميعاد بتسديد مبلغ إضافى للضريبة يعادل ٢٠% من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى. ويخفض هذا المبلغ إلى النصف إذا تم الاتفاق بين الممول والمصلحة دون الإحالة إلى لجان الطعن.

ومن نص المادة السابقة يتضح:

- أن الممول الذى لم يقدم الإقرار المنصوص عليه فى المادة ٩١ من القانون يتعين عليه سداد مبلغ إضافى للضريبة بنسبة ٢٠% من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى كجزاء على عدم تقديم الإقرار.
- أن المبلغ الإضافى يخفض إلى النصف إذا تم الاتفاق بين الممول والمصلحة دون الإحالة إلى لجنة الطعن، أى فى حالة موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو فى حالة اتفاقية باللجنة الداخلية.

ولا يسرى هذا الحكم فى مواجهة الورثة الذين لم يقدموا الإقرار خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة باعتبار أن مناط سريانه هو الممول الأصيل وليس ورثته، وقد قضت بذلك التعليمات التفسيرية رقم (١) السابق صدورها من المصلحة بتاريخ ١٩٨٤/١/٥.

الملتزمون بتقديم الإقرار عن القاصر والمحجوز عليه والغائب:

تنص المادة (٣) من القانون على أنه: "إذا كان الممول قاصراً أو محجوزاً عليه أو غائباً التزم الغائب أو الولى أو الوصى، او القيم بحسب الأحوال بتقديم الإقرار المشار إليه فى المادة (٩١) من هذا القانون وسداد الضريبة المستحقة من واقعة".

من النص السابق يتضح أن المادة ألزمت الوصى أو الولى على القاصر، والقيم على المحجوز عليه، ونائب الغائب – إذا كان أى منهم ممولاً – بتقديم الإقرار المنصوص عليه فى المادة (٩١)، وسداد الضريبة المستحقة من واقعه.

الملتزمون بتقديم الإقرار فى حالات الوفاة:

تنص المادة (٩٤) على أنه: "في حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصى التركة أو المصفى أن يقدم الإقرار المشار إليه.فى المادة (٩١) من هذا القانون عن

الفترة السابقة على الوفاة، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة، وأن يؤدى الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة".

من نص المادة السابقة يتضح أنه يتعين على الورثة أو وصى التركة أو المصفى – فى حالة وفاة الممول – أن يتقدم بالإقرار عن الفترة السابقة على الوفاة، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة وأن يسدد الضريبة المستحقة من مال التركة.

ويلاحظ أن المادتين ٣٢، ٧٢ من القانون قد نصتا أيضاً على إلزام الورثة بتقديم الإقرار المشار إليه فى خلال نفس المدة، وهى تسعين يوماً من تاريخ وفاة المورث، وذلك بالنسبة لمن يزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعيا، وكذلك لمن يزاولون مهنة غير تجارية.

وقد جاءت المادة (٩٤) لتؤكد على هذا الالتزام، ولتلزم أيضاً ورثة الممولين الذين يمتلكون أياً من عناصر الثروة العقارية الخاضعة للضريبة بتقديم نفس الإقرار، مع إلزام كل من الوصى على التركة أو المصفى بتقديم الإقرار حسب كل حالة، وسداد الضريبة المستحقة من مال التركة.

الالتزام بتقديم الإقرار فى حالة انقطاع الإقامة:

تنص المادة (٩٥) من القانون على أنه: "على الممول الذى تنقطع إقامته بجمهورية مصر العربية أن يقدم الإقرار المنصوص عليه فى المادة (٩١) من هذا القانون قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته".

طبقاً للنص السابق يتضح أنه فى حالات انقطاع الإقامة، يتعين على الممول تقديم الإقرار المنصوص عليه فى المادة (٩١) من القانون قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل، ما لم يكن هذا الانقطاع بسبب خارج عن إرادته.

وترتبط هذه المادة بكل من المادتين ٢، ٣ من الكتاب الأول من القانون اللتين تناولتا نطاق سريان الضريبة ومفهوم الإقامة حيث قضت المادة (٢) بسريان الضريبة على المقيمين عادة فى مصر.

كما قضت المادة (٣) بأن الممول يعتبر مقيماً عادة فى مصر فى أى من الحالات الأتية:

١- أن يقيم فى مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال السنة الضريبية.

٢- أن تكون مصر محلاً لإقامته الرئيسية.

٣- أن تكون مصر المركز الرئيسى لإدارة نشاطه.

٤- أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجارى والصناعى او المهنى.

٥- أن يكون من موظفى الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم فى الخارج، وكانت دخولهم من خزينة الدولة.

وطبقاً للمادة (٩٥) فإنه عند انقطاع الإقامة فى أى حالة من الحالات السابقة يتعين تقديم الإقرار الضريبى قبل انقطاع الإقامة بستين يوماً على الأقل، إلا إذا كان انقطاع الإقامة لسبب خارج عن إرادة الممول فينتفى فى هذه الحالة الالتزام بتقديم الإقرار خلال هذه المدة.

وقد قضت المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية بأنه على المأمورية فى هذه الحالة أن تخطره بمقدار الضريبة المستحقة عليه خلال شهر من تاريخ وصول الإقرار إليها.

حالات تقديم إقرار مستند إلى دفاتر ومرفقاته:

تنص المادة (٩٦) من القانون على أنه: "على كل ممول به نشاط تجارى أو صناعى أن يرفق بالإقرار الذى يقدمه إلى مصلحة الضرائب وفقاً لأحكام المادة (٩١) فيما يتعلق بإيراداته المدرجة بالإقرار من هذا النشاط صورة من حسابات التشغيل والمتاجرة، وصورة

من حساب الأرباح والخسائر، وصورة من أخر ميزانية، وأن تكون مستندة إلى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يصدر بها قرار من وزير المالية وذلك فى كل من الأحوال التالية:

١- إذا كان رأس مال النشاط التجارى والصناعى يزيد على عشرين ألف جنيه وفقاً للعقد أو السجل التجارى أو الصناعى.

٢- إذا تجاوز صافى ربح هذا النشاط وفقاً لآخر إقرار أو ربط نهائى عشرة آلاف جنيه سنوياً.

٣- إذا تجاوز رقم أعمال النشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة "مائة ألف جنيه فى السنة".

ومن نص المادة السابقة يتضح:

• ألزمت المادة كل ممول له نشاط تجارى أو صناعي أن يقدم الإقرار الوارد بالمادة (٩١) من القانون مستنداً إلى دفاتر فى الأحوال الآتية:

- إذا كان رأس مال النشاط التجاري أو الصناعي يزيد على عشرين ألف جنيه، ويكون ذلك ثابتاً إما بالسجل التجاري أو السجل الصناعي أو عقد الشركة حسب الأحوال.
- إذا تجاوز صفى ربح النشاط عشرة الاف جنيه سنوياً وفقاً لآخر إقرار أو ربط نهائى.
- إذا تجاوز رقم أعمالها ١٠٠,٠٠٠ جنيه فى السنة.

ويكون الإلتزام بإمساك الدفاتر فى هذه الحالة عن السنة التالية للسنة التى قدم عنها الإقرار، أو السنة التالية للسنة التى تم خلالها الربط النهائى بهذه المبالغ، وذلك طبقاً لنص

• المادة (٩٨) من القانون.

• فقد رأى المشرع أن توافر أى حالة من الحالات الثلاث السابقة فى منشأة ما، إنما يعطى دلالة على أن حجم نشاط وإمكانيات المنشأة تمكنها من إمساك الدفاتر والسجلات،

بالإضافة إلى أنها تعد من الحالات الهامة والتى لها الأولوية بالنسبة للمصلحة. ولذلك ألزمها المشرع بإمساك الدفاتر بغرض إظهار نتيجة اعمالها وأرباحها الفعلية.

- ألزمت المادة أيضاً من يمسكون دفاتر من ممولى النشاط التجارى والصناعى أن يرفقوا بالإقرار الذى يقدم لأحكام المادة (٩١) من القانون ما يأتى:

* صورة من حسابات التشغيل*والمتاجرة.

* صورة من حساب الأرباح والخسائر.

* صورة من أخر ميزانية.

وأن تكون هذه الحسابات والقوائم مستنده إلى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يصدرها بها قرار من وزير المالية.

وقد أوردت المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية بياناً بالأوراق والمستندات التى يتعين على الممول إرفاقها بالإقرار، حيث جاء بها ما نصه: "يلتزم كل ممول له نشاط تجارى أو صناعى بما يأتى:.

أولاً: فى الأحوال المنصوص عليها فى المادة (٩٦) من القانون على الممول أن يبين بالنموذج رقم (١) ضريبة موحدة فى المكان المخصص لذلك، أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الواردة به مقدار أباحه أو خسائره. وأن يرفق بالإقرار الذى يقدمه إلى المأمورية المختصة صورة من كل الأوراق والمستندات الآتية:

١- حساب أو حساب التشغيل والمتاجرة.

٢- حساب الأرباح والخسائر.

٣- الميزانية العمومية أو المركز المالى.

٤- كشف أو كشوف بالأصول الرأسمالية التى استخدم ثمن بيعها أو قيمة التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل فى شراء أصول رأسمالية إنتاجية طبقاً لأحكام المادة (٢٠) من القانون مبيناً بها تاريخ البيع، أو الحصول على التعويض عن الهلاك أو الاستيلاء وقيمتها الدفترية، وقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة، وتاريخ شراء الأصول الإنتاجية وقيمتها.

٥- كشف الاستهلاكات المنصوص عليها بالبند (٢) من المادة (٢٧) من القانون مبيناً به كافة الأصول الثابتة بالمنشأة والتكلفة الفعلية لكل أصل. وقيمة الاستهلاك، والقيمة الصافية بعد الاستهلاك، والاستهلاك المحتسب للفترة الحالية.

٦- كشف بالاستهلاكات المنصوص عليها بالبند (٣) من المادة ٢٧، من القانون على أن يكون مبيناً به الآلات والمعدات الجديدة، وتاريخ وقيمة شرائها، أو تصنيعها والاستهلاكات المشار إليها الخاصة بها.

٧- كشف أو كشوف بتفاصيل المصروفات الواردة بحساب الأرباح والخسائر.

٨- صورة من شهادة أو تقرير المحاسب عن الميزانية، أو المركز المالى والحسابات الختامية طبقاً لحكم المادة (٩٦) من القانون بحسب الأحوال إذا لم تكن الشهادة أو التقرير مرفقة بالميزانية العمومية، أو المركز المالي، ويجب أن تتضمن الشهادة أو التقرير ما يلي:

(أ) ما إذا كان المحاسب قد حصل على المعلومات التى يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرضى.

(ب) ما إذا كان الجرد قد تم وفقاً للإجراءات والقواعد والأسس المتعارف عليها، وما إذا كانت بضاعة الجرد قد قومت بسعر التكلفة مع بيان مستقل بالإصناف التى تم تقويمها على أساس أخر غير سعر التكلفة مع إيضاح فروق التقييم وأسبابه.

(ج) ما إذا كان من رأى المحاسب أن الدفاتر والسجلات التى تمسكها المنشأة وفقاً لحكم المادة (٩٦) من القانون أمينة وتظهر حقيقة النشاط والأرباح، وأنها مؤيدة بالمستندات الصحيحة واللازمة وفقاً للعرف المحاسبى السليم، وفى حالة وجود فروع للمنشأة لم يتمكن من زيارتها يوضح ما إذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع.

"ويجب أن تكون جميع الأوراق والمستندات المنصوص عليها فى هذه المادة موقعة من كل من الممول والمحاسب الذى اعتمد الإقرار، وذلك عند تقديمها إلى المأمورية المختصة".

كما صدر قرار وزير المالية رقم (٩٠١) لسنة ١٩٩٤ بتاريخ ١٩٩٤/١٢/٢٨ بتحديد الدفاتر والسجلات والمستندات الذى يلتزم بمسكها الممول الذى يزاول نشاطاً تجارياً، أو صناعياً، حيث جاء به ما نصه:

* (مادة ١):

يلتزم الممول الذى يزاول نشاطاً تجارياً، أو صناعياً، وينطبق عليه أحد الأحوال المنصوص عليها فى المادة (٩٦) من قانون الضرائب على الدخل المشار إليه، بأن يمسك الدفاتر، والسجلات والمستندات التى تستلزمها طبيعة تجارية أو صناعية وأهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالى بالدقة، وبيان ماله وما عليه من الديون المتعلقة بتجارته. ويجب أن يمسك على الأخص الدفاتر والسجلات والمستندات الآتية:

أولاً: الدفاتر والسجلات:

١- دفتر اليومية العامة الأصلى الذى تقيد فيه جميع عمليات الممول أولاً بأول.

٢- دفتر الأستاذ العام.

٣- دفاتر اليومية المساعدة، ودفاتر الأستاذ المساعدة التى تتحدد تبعاً لطبيعة ونوع وحجم ونشاط المنشأة.

٤- دفتر الجرد وتقيد فيه مفردات وأصول وخصوم المنشأة حسب الجرد الفعلى لها فى نهاية السنة المالية للمنشأة.

٥- دفتر الصنف ويمسك بمعرفة الممولين الذين يقتصر نشاطهم على تجارة الجملة، وفى جميع الأحوال يجب أن تكون مجموعة الدفاتر التى تمسكها المنشأة متكاملة وأمينة ومنتظمة من حيث الشكل، وان تمكن من تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقاً لأحكام (٢٧) من القانون.

ثانياً: المستندات:

هى المستندات الأصلية من عقود وفواتير شراء إشعارات وإيصالات، ومكاتبات صادرة من الغير، وصور فواتير البيع والإشعارات والإيصالات والمكاتبات الصادرة من المنشأة المؤيدة لجميع معاملاتها.

(مادة ٢):

"ينشر هذا القرار فى الوقائع المصرية، ويعمل به اعتباراً من اليوم التالى لتاريخ نشره".

* هذا وقد قضت المادة (٩٧) من القانون أنه يتعين بالنسبة للممولين الملزمين بإمساك دفاتر ممن يزاولون الأنشطة التجارية والصناعية، وفقاً لحكم المادة (٩٦) أن تكون بنود الإقرار الخاصة بنشاطهم والحسابات والوثائق والبيانات المرفقة به معتمدة وفقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، ومزيلة بشهادة من محاسب بنتيجة الفحص، وأن الفحص تم طبقاً لأساليب وأصول وقواعد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها.

* وقد ورد بالمادة (٤٧) من اللائحة التنفيذية فى هذا الخصوص ما يلى: "يعتبر اعتماد الإقرار من المحاسب أو المحاسب تحت التمرين أو مساعد المحاسب المقيد بأحد جداول السجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة إقراراً منه بأن صافى الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد حسب طبقاً لأساليب وأصول وقواعد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها ومتفقاً مع تطبيق أحكام قانون الضرائب على الدخل، وفى حالة وجود أى مخالفة لأحكام القانون المذكور، يجب أن تشمل الشهادة والتقرير المقدم من المحاسب بياناً بهذه المخالفات".

كما قضت المادة (٩٩) من القانون بأنه لا يعتد بالإقرار المقدم من ممولى النشاط التجارى والصناعى، ولا يكون له حجية أمام مصلحة الضرائب إذا قدم على خلاف الأحكام السبقة.

كما نصت المادة (١٠٠) على الآتى: "تكون العبرة فى الدفاتر، والسجلات، والمستندات التى يمسكها الممول بأمانتها، ومدى إظهارها للحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن.

ويقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب فى حالة عدم الاعتداد بالدفاتر متى كانت ممسوكة على النحو المشار إليه فى الفقرة السابقة".

وتتناول هذه المادة الشروط الواجب توافرها فى الدفاتر والحسابات والمستندات التى تقبلها مصلحة الضرائب وهى:

أولاً: الشروط الشكلية (انتظام الدفاتر).

ثانياً: الشروط الموضوعية (أمانة الدفاتر)

ثالثاً: عبء الإثبات فى حالة عدم الاعتداد بالدفاتر.

أولاً: الشروط الشكلية:

قد يؤثر نقص أحد الشروط الشكلية على الحكم على مدى نظامية الدفاتر – الأمر الذى يترتب عليه التشكك فى إظهار هذه الدفاتر لحقيقة النشاط – خصوصاً إذا شابتها عيوباً جوهرية أخرى.

وهذه الشروط الشكلية منها:

١- **توثيق الدفاتر:** كما يقضى القانون رقم ٣٨١ لسنة ١٩٥٣ن ويقصد بالدفاتر التى يجب توثيقها – **دفتر اليومية الأصلى والدفاتر** المساعدة التى فى حكمه ودفتر الجرد قبل استعمالها وفور قيد **الإقفال** فى حالة استعمال دفتر جيد أو عند نفاذ صفحاته، وقبل استعمال دفتر أخر جديد، وذك قبل ترقيمها أرقاماً مسلسلة، وذلك بمأموريات الشهر العقارى التابع لها نشاط الممول.

٢- قيد العمليات أولاً بأول حسب الترتيب التاريخى لحدوثها.

٣- عدم الكشط، أو المسح، أو الشطب، أو التحشير، وعدم ترك فراغ بالدفاتر، وذلك كما تقضى أصول المحاسبة، فيجب الأخذ فى الاعتبار أن أى خطأ يمكن تصحيحه بإجراء قيد محاسبى بتاريخ اكتشافه.

٤- وضوح القيد بالدفاتر، وذلك للبعد عن الإبهام والاحتمالات.

٥- تفصيل جميع العمليات المالية ليسهل مراجعتها والتحقق منها، وخاصة المبيعات والمشتريات.

٦- ضرورة إمساك الحسابات باللغة العربية.

٧- وجود حسابات التكاليف فى المنشآت الصناعية لحصر وتحليل النفقات للإنتاج التام وغير التام.

٨- مراجعة الدفاتر والسجلات من محاسب قانونى طبقاً لنص المادة (٩٧).

٩- يجب أن تكون الحسابات المقيدة بها ممسوكة بالطريقة الفنية المتعارف عليها فى علم المحاسبة، والتى جرى العرف على إتباعها، وهى طريقة القيد المزدوج لبيان نتيجة الأعمال الحقيقية للنشاط.

١٠- يجب أن تكون القيود الحسابية المدرجة بالدفاتر مؤيدة بالمستندات اللازمة، وأن تكون هذه المستندات محفوظة بطريقة نظامية تمكن من استخراجها بسهولة وبسرعة.

ثانياً: الشروط الموضوعية (أمانة الدفاتر):

يعد التحقق من أمانة الدفاتر المهمة الأساسية للفاحص الضريبي – **فقد تكون الدفاتر** مستوفاة للشروط الشكلية ولكن تنقصها الموضوعية – **بمعنى عدم إثبات كافة إيرادات المنشأة** الأمر الذي يؤدى إلى عدم إظهار الأرباح الفعلية بالدفاتر، **ومن مظاهر عدم توافر الشروط** الموضوعية فى الدفاتر تذبذب معدل إجمالى الربح أو **وجود معاملات تمت معرفتها من** مصادر خارجية ووجد أنها لم تثبت بدفاتر المنشأة أو **المغالاة فى مصروفات التشغيل بكافة** بنودها.

ثالثاً: عبء الإثبات فى حالة عدم الاعتداد بالدفاتر:

متى كانت المجموعة الدفترية ممسوكة وفقاً للشروط السابق بيانها **فإن عبء الإثبات** فى حالة الاعتداد بها يقع على عاتق مصلحة الضرائب **ممثلة فى الموظفين الفنيين المخول لهم** حق الاطلاع والفحص لدفاتر وسجلات ومستندات المنشأة.

وعبء **الإثبات** هنا معناه إقامة الدليل الذى يبرر عدم الأخذ **بالنتائج التى تظهرها** الدفاتر موضوع الفحص. وهذا يتم التوصل إليه أثناء عملية فحص الدفاتر والحسابات.

تقديم إقرار غير مستند إلى دفاتر:-

تنص المادة (١٠١) على أنه: "فى غير الأحوال المنصوص عليها فى المادة (٩٦) من هذا القانون يلتزم بأن يبين فى إقراره المشار إليه فى المادة (٩١) من هذا القانون ما يقدره لأرباحه أو خسائره وما يستند عليه فى هذا التقدير من أسس.

ويقدم الإقرار المشار إليه في هذه المادة على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية، أو على أية ورقة تتضمن جميع البيانات الواردة به وفى جميع الأحوال لا يعتد بالإقرار الذي يقدم للمأمورية المختصة على خلاف ذلك".

ومن نص هذه المادة يتضح:

* التأكيد على ضرورة تقديم الإقرار الضريبي في حالة عدم مسك دفاتر أو سجلات، وفى هذه الحالة يقدم الإقرار الضريبي مبيناً تقدير قيمة الأرباح أو الخسائر عن السنة المقدم عنها كأن يذكر مثلاً أن صافى الربح (أو الخسارة) تقدر بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، ولكن لابد يعتد بالإقرار المقدم أن يوضح به الأسس التي استند عليها تقدير صافى الربح أو الخسارة، وهذه الأسس قد تكون:

- مقدار المبيعات أو رقم الأعمال، أو إجمالي الإيراد اليومي، أو الأسبوعي، أو الشهري حسب نوع النشاط.
- عدد الأيام، أو الأسابيع أو الأشهر التي تعمل خلالها المنشأة في السنة.
- نسبة إجمالي الربح المقدرة.
- بيان بالمصروفات الإدارية والعمومية اللازمة لمزاولة النشاط.

وبناء على هذه الأسس يستخرج صافى الأرباح (أو الخسائر) المقدرة بالإقرار.

- يقدم الإقرار على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية، أو على أن ورقة تتضمن جميع البيانات الواردة به.

وقد نص البند (ثانياً) من المادة (٤٦) من القانون على أنه:

ثانياً: فى غير الأحوال المنصوص عليها فى المادة (٩٦) من القانون على الممول أن يبين بالنموذج رقم (١) ضريبة موحدة فى المكان المخصص لذلك، أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الواردة به ما يقدره لأرباحه، أو خسائره وما يستند عليه هذا التقدير، وعليه تقديم الإقرار أو الورقة البديلة إلى مأمورية الضرائب المختصة، وأن يؤدى الضريبة المستحقة من واقع هذا الإقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه.

التزامات مزاولى المهن غير التجارية بالنسبة للإقرار:

تنص المادة (١٠٢) من القانون على أن: "يلتزم الممول الذى يزاول مهنة غير تجارية بأن يرفق بالإقرار المنصوص عليه فى المادة (٩١) من هذا القانون جميع المستندات التى تحددها اللائحة التنفيذية".

وقد قضت اللائحة التنفيذية للقانون بأن يلتزم الممول الذى يزاول مهنة حرة، أو غيرها من المهن غير التجارية، بأن يرفق بالإقرار الذى يقدم شهادة ببيان المبالغ المخصومة، أو المحصلة لحساب الضريبة، وكشفاً ببيان الاستهلاكات، وكشفاً بتفاصيل المصروفات الواردة بحساب الإيرادات والمصروفات (م ٤٨ من اللائحة التنفيذية).

إجراءات ربط الضريبة:

ويقصد بإجراءات ربط الضريبة الإجراءات التى تتخذ حيال الممول والتى تبدأ بفحص الإقرار المقدم منه. وإعداد مذكرة الفحص أو التقدير، والإخطار بعناصر ربط الضريبة على النموذج (١٨) ضريبة موحدة والإخطار بربط الضريبة على النموذج (١٩) ضريبة موحدة.

ويرتبط بإجراءات ربط الضريبة المواعيد التى حددها القانون للاعتراض أو الطعن فى النماذج المذكورة، وكذلك الحالات التى تكون فيها الضريبة واجبة الأداء ولايجوز الطعن فيها وتلك التى تكون فيها الضريبة واجبة الأداء ويجوز الطعن فيها. وهذه الأمور تناولها الفصل الرابع من الباب السادس فى المواعيد من ١٠٣ حتى١٠٧ من القانون، والمواد الخاصة بها فى اللائحة التنفيذية للقانون.

حالة قبول إقرار الممول:

"نصت الفقرة الأولى من المادة ١٠٣ من القانون على أن تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول إذا قبلته مصلحة الضرائب".

فالأصل أن تقبل مصلحة الضرائب إقرار الممول إذا كان يمثل الأرباح الحقيقة له وخصوصاً إذا كان هذا الإقرار معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر أمينة ومنتظمة. وفى هذه الحالة تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقعة. وبذلك تقوم المأمورية فى هذه الحالة بتوجيه نموذج ١٩ ضريبة موحدة والذى يوضح به الإيرادات والتكاليف وصافى الأرباح والأعباء العائلية المستحقة للممول والضريبة المستحقة على الوعاء الخاضع والتسديدات من واقع الإقرار.

حالة تصحيح الإقرار وتعديله أو عدم الاعتداد به:

كما نصت المادة نفسها فى فقرتها الثانية على أنه "وللمصلحة تصحيح الإقرار أو تعديله، كما يكون لها عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير".

وعليه فللمصلحة أن تقوم بتصحيح الإقرار، أى مراجعته من الناحية الحسابية وتصحيح ما قد يوجد به من أخطاء، وللمصلحة أيضاً أن تعدل فى بنود الإقرار بما يتمشى مع القواعد المحاسبية والقوانين الضريبية، وللمصلحة فوق ذلك عدم الاعتداد بما جاء بإقرار

الممول وتحديد الأرباح بطريق التقدير، وهذا هو الإجراء بالجزاءات والعقوبات المنصوص عليها فى القانون.

أما إذا كان الإقرار معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر أمينة وتظهر الحقيقة للقوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن (وهذه الشروط نصت عليها المادة ١٠٠ من القانون). فعلى المصلحة أن تأخذ بنتيجة الإقرار، أما إذا رأت عدم الأخذ بنتيجة رغم توافر الشروط السابقة فعليها عبء الإثبات فيما أقامته من حج وبراهين لإتجاهها هذا (وذلك طبقاً لحكم المادة ١٠٤ من القانون).

المبالغ الإضافية فوق الضريبة:

نصت المادة ١٠٤ من القانون على أنه "فإذا توافر لدى مصلحة الضرائب من الأدلة ما يثبت عدم مطابقة الإقرار المشار إليه للحقيقة، كان لها فضلاً عن تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به وتحديد الإيرادات أو الأرباح بطريق التقدير أن تلزم الممول بأداء مبلغ إضافى للضريبة بواقع ٥% من فرق الضريبة المستحقة بحد أقصى مقداره ٥٠٠ جنيه.

ويضاعف هذا المبلغ الإضافى فى حالة تكرار المخالفة فى السنة التالية مباشرة، ويزداد إلى ثلاثة أمثاله عند تكرار المخالفة فى أية سنة من السنوات التالية.

وفى جميع الأحوال يشترط لزيادة المبلغ الإضافي سبق إخطار المصلحة للممول بالربط النهائى الأولى وعناصره وأوجه مخالفة إقراره للحقيقة.

أما إذا كان عدم مطابقة الإقرار للحقيقة راجعاً إلى استعمال إحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها فى المادة (١٧٨) من هذا القانون فيكون تحديد الأرباح فى هذه الحالة بطريق التقدير، وذلك دون إخلال بالعقوبات المنصوص عليها فى المادة (١٧٨) المشار إليها".

ومن نص المادة (١٠٤) يتضح ما يلى:

• أنه يشترط لتطبيق أحكامها أن يكون الممول قد قدم إقراراً مستنداً إلى دفاتر ومعتمداً من احد المحاسبين وفقاً لأحكام المادة (١٠٠) من القانون. ومن ثم فلا تنطبق أحكام هذه المادة على الممولين الذين يقدمون إقرارات تقديرية.

إنه يشترط أن يتوافر لدى المأمورية من الأدلة ما يثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة، وبمعنى أن تكون بيانات الإقرار غير متفقة مع البيانات التى توافرت للمأمورية والتى تؤيدها أدلة لا يرقى إليها الشك.

• أن المبلغ الإضافى الذى يلزم الممول بأدائه يحتسب بواقع ٥% من فرق الضريبة المستحقة وبحد أقصى مقداره ٥٠٠ جنيه، وإذا تكررت المخالفة فى السنة التالية يضاعف المبلغ، وإذا تكررت المخالفة بعد ذلك فى أى سنة تالية للسنة التالية يزاد المبلغ إلى ثلاثة أمثاله.

• أنه يشترط لمضاعفة المبلغ الإضافى أن تكون المأمورية قد أخطرت الممول بالربط النهائى الخاص بالإقرار الأول الذى ثبت عدم مطابقته للحقيقة وبعناصر هذا الربط وأوجه مخالفة الإقرار للحقيقة.

• إنه إذا كانت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة راجعة إلى استعمال الممول لإحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها فى المادة (١٧٨) من القانون، فإن تحديد أرباح الممول فى هذه الحالة يتم عن طريق التقدير مع تطبيق العقوبات الواردة بتلك المادة وهى السجن. وهى عقوبة تطبق بطبيعة الحال بمعرفة القضاء – ولن تطبق أحكام المادة (١٠٤) على تلك الحالات:

– هذا وقد سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة ٠٤٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (قبل تعديله) بتاريخ ١٩٨٩/١٢/١٠ ورد بها فيما يتعلق بالأدلة أنه من أهم الأدلة التى وردت بقانون الإثبات فى المواعيد المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٨ الأدلة الكتابية التى تنقسم إلى:

(أ) المحررات الرسمية: وهى المحررات التى يثبت فيها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة ما تم على يديه أو ما تلقاه من ذوى الشأن، وذلك طبقاً للأوضاع القانونية وفى حدود سلطته واختصاصاته (مادة ١٠ إثبات).

(ب) المحررات العرفية:

وهى المحررات الصادرة ممن وقعها ما لم ينكر صراحة ما هو منسوب إليه من خط أو إمضاء أو ختم أو بصمة (مادة ١٤ إثبات) علماً بأن المحرر العرفى لا يكون حجة على الغير فى تاريخه إلا منذ أن يكون له تاريخ ثابت (مادة ١٥ إثبات).

ومن أهم ما تضمنه قانون الإثبات فى هذا الخصوص:

* تكون دفاتر التجار حجة على هؤلاء التجار (مادة ١٧ إثبات).
* تعتبر الأحكام القضائية التى حازت قوة الأمر المقضى به حجة فيما فصلت فيه من الحقوق، ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه الحجة (مادة ١٠١ إثبات).
* الإقرار (الاعتراف) يعتبر حجة على من أعترف به (مادة ١٠٣ إثبات).

كما ورد بها أنه يعتبر من الأدلة التى تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة.

*الإخطارات والشهادات التى ترد للمأمورية والخاصة بالمبالغ المحصلة لحساب الضرائب تنفيذاً لنظام الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة.

* وكذلك الإخطارات التى ترد للمأموريات من غير الممولين بممارسة نشاط تجارى أو مهنى أو غير ذلك تنفيذاً لأحكام الفصل الثانى من الباب الثانى من الكتاب الثالث من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وذلك إذا لم يضمنها الممول إقراره الضريبى أو ضمنه بيانات غير مطابقة لما ورد بتلك الإخطارات.

* إثبات الممول فى إقراره الضريبى عدم تعامله مع إحدى القطاعين العام أو الخاص، ثم يثبت للمأمورية خلال ذلك بما يتوافر لديها من بيانات وردت إليها أو حصلت عليها من تحرياتها.

* إثبات الممول فى إقراره أن متوسط مبيعاته اليومية فى سنة ما مبلغاً معيناً، ثم يدلى فى أقواله على خلاف ذلك بما يزيد عما أقر به في إقراره وعلى ذات السنة.

* أن يدرج الممول فى إقراره أن معاملاته مع شركة ما تبلغ مبلغاً معيناً ثم يثبت للمأمورية بالدليل أن معاملاته مع تلك الشركة تزيد على ذلك.

* **كما ورد بتلك التعليمات أنه:** لا يعتبر مجرد التعديل فى الإقرار سواء فى بنود حساب التشغيل والمتاجرة أو بنود حساب الأرباح والخسائر كالتعديل فى نسب الإهلاك أو الاحتياطيات أو التعديل فى بنود المصروفات كالإكراميات والنثريات ومصروفات السيارة أو التعديل فى نسب مجمل الربح أو المصروفات العمومية الذى يعتمد على مجرد التقدير لعدم الاقتناع بالبيانات المثبتة بالإقرار من جانب المأمورية دون أن يكون لدى المأمورية الأدلة المادية الكافية على مخالفة تلك البيانات للحقيقة لا يكون سبباً كافياً لإعمال حكم المادة (٤٠) المشار إليها".

وفيما يتعلق بزيادة المبلغ الإضافى فقد ورد بالتعليمات أنه: "يقصد بزيادة المبلغ الإضافى فى حالة تكرار المخالفة فى السنوات التالية زيادة نسبة المبلغ الإضافى من ٥ فى المائة إلى ١٠ فى المائة من فرق الضريبة وازدياد الحد الأقصى إلى ١٠٠٠ جنيه. وذلك فى حالة تكرار المخالفة فى السنة التالية مباشرة وزيادة نسبة المبلغ إلى ١٥ فى المائة من فرق الضريبة وبحد أقصى ١٥٠٠ جنيه فى حالة تكرار المخالفة فى أى سنة من السنوات التالية للسنة التالية.

وقد جاء فى نهاية التعليمات أنه: "لا تطبق الزيادة فى المبلغ الإضافى إلا بالنسبة لأول إقرار يقدمه الممول مخالفاً للحقيقة بعد إخطاره بالربط النهائى الأول وعناصره واوجه مخالفة إقراره للحقيقة، وذلك حتى يكون على علم تام بالمخالفة التى وقعت منه والتى تبرر مضاعفة المبلغ الإضافى للضريبة، أما قبل هذا التاريخ فلا يعتبر الممول عائداً ويخضع بالنسبة لإقرارات المخالفة للحقيقة لأداء مبلغ إضافى للضريبة بواقع ٥ فى المائة فقط من فوق الضريبة المستحقة بحد أقصى مقداره ٥٠٠ جنيه.

ويراعى دائماً احتساب هذا المبلغ على أساس الفرق بين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار وبين تلك المستحقة من واقع الربط النهائى الناتج عن العناصر التى لا تطابق الحقيقة دون غيرها من تعديلات، وأن الذى يضاعف هو المبلغ الإضافى الناتج عن الفرق فى نفس سنة الفحص.

ويجب على المأمور الفاحص أن يضمن تقرير الفحص مبررات خضوع الممول لحكم المادة (٤٠) والأدلة التى استند إليها.

"كما أصدرت المصلحة ملحقا للتعليمات السابقة بتاريخ ١٩٩٠/٧/١٦ جاء فيها ما نصه: "سبق للمصلحة أن أصدرت بتاريخ ١٩٨٩/١٢/١٠ التعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة ٤٠ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون المأموريات بخصوص ما إذا كانت موافقة الممول باللجنة الداخلية بالمأمورية تعتبر إقراراً منه بعدم مطابقة البيانات الواردة فى إقراره للحقيقة، وبالتالى تستوجب تطبيق الجزاء الوارد فى المادة ٤٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من عدمه؟

وبدراسة هذا الموضوع انتهى الرأى بموافقة السيد الأستاذ رئيس المصلحة بتاريخ ١٩٩٠/٦/٢٧ إلى أنه فى مجال تطبيق أحكام المادة (٤٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى إطار عمل اللجان الداخلية بالمأموريات تتعين التفرقة بين ثلاث حالات:

الحالة الأولى:

قيام المأموريات بتضمين تقرير الفحص مبررات الخضوع لأحكام المادة (٤٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ طبقاً لما ورد بالفقرة الأخيرة من التعليمات السابق الإشارة إليها والتى ورد بها: "ويجب على المأمور الفاحص أن يضمن تقرير الفحص مبررات خضوع الممول لحكم المادة (٤٠) والأدلة التى استند إليها" فى هذه الحالة يتعين مناقشة هذه المبررات أمام اللجان الداخلية، والبت فى قبولها أو رفضها.

الحالة الثانية:

عند عدم قيام المأمورية بإخضاع الممول لأحكام المادة (٤٠) عند الفحص، ثم قيام الممول بالاتفاق مع المأمورية على تقديرات تغير ما ورد بإقراره الضريبى فإنه فى هذه الحالة لا يجوز اعتبار مجرد موافقة الممول أمام اللجنة الداخلية إقرارا منه بعدم مطابقة إقراره للحقيقة، وبالتالى لا يحق للمأمورية تطبيق أحكام المادة (٤٠) عليه استناداً إلى هذه الموافقة.

الحالة الثالثة:

فى حالة عدم تضمين مذكرة الفحص مبررات الخضوع للمادة (٤٠) المشار إليها واكتفاء المأمورية بإثبات حفظ حقها فى تطبيق المادة (٤٠) بالنماذج الضريبية المرسلة إلى الممول دون إيضاح مبررات الخضوع بمذكرة الفحص فإنه فى هذه الحالة لا يجوز للمأمورية

تطبيق المادة (٤٠) على الممول.. فضلاً عن أن هذا لا يعتبر قصوراً فى الفحص يستوجب المسائلة.

ولما كانت الأحكام الواردة بالمادة (١٠٤) من القانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ لا تختلف عن الأحكام الواردة بالمادة (٤٠) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١. إلا فيما يتعلق بمجال تطبيقها، حيث إن المادة ١٠٤ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٢ تطبق على الإقرارات المستندة إلى دفاتر فقط، لذلك فإن التعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة (٤٠)، وكذلك الملحق الخاص بها والسابق الإشارة إليها تسرى أيضاً بالنسبة للمادة (١٠٤) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى حالات عدم مطابقة الإقرار المستند إلى دفاتر للحقيقة.

ويلاحظ أن أحكام المادة ١٠٤ من القانون تسرى فى حالة تقديم الإقرار ولا تسرى على حالات عدم تقديم الإقرار التى تسرى عليها العقوبة الواردة فى المادة ٩٢ السابق تناولها.

الإخطار بأداء المبالغ الإضافية:

وبعد تحديد المبالغ الإضافة طبقاً لما سبق يخطر الممول على نموذج خاص حددته اللائحة التنفيذية للقانون، حيث نصت على أنه يكون الإخطار بأداء المبالغ الإضافية المنصوص عليها بالمواد ٩٢، ١٠٤ من القانون على النموذج رقم ٥٥ ضريبة موحدة.

الإخطار بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها (نموذج ١٨ ضريبة موحدة):

نصت الفقرة الأولى من المادة ١٠٥ من القانون على أنه (على مأمورية الضرائب المختصة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها، وأن تدعوه إلى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذى أجرته المأمورية، وذلك خلال شهر من تاريخ تسليم الإخطار.

والمقصود بالإخطار عناصر ربط الضريبة وقيمتها هو الإخطار بنموذج ١٨ ضريبة موحدة، ويوضح فى هذا النموذج ما قامت به المأمورية من تصحيح أو تعديل على إقرار الممول، ويوضح به عناصر التقدير إذا لم تعتمد المأمورية الإقرار أو لم يقدم الممول الإقرار أصلاً. كما يشمل النموذج أيضاً قيمة الضريبة المستحقة نتيجة لذلك.

وهذا ما نصت عليه اللائحة التنفيذية للقانون حيث ورد بها أنه فى حالات تصحيح الإقرار أو تعديله، وكذلك فى حالات تقدير الأرباح بمعرفة الأمورية المختصة يتم إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على النموذج ١٨ ضريبة موحدة.

وبذلك يخطر الممول بنموذج ١٨ ضريبة موحدة فى جميع الأحوال فيما عدا موافقة المأمورية عل إقرارات الممول فإنها تخطره بنموذج ١٩ ضريبة موحدة مباشرة.

وعلى الممول إن يوافى المأمورية المختصة كتابة بملاحظاته على هذا التصحيح أو التعديل أو التقدير، وذلك خلال شهر من تاريخ تسلمه النموذج ١٨٠ ضريبة موحدة.

الإخطار بربط الضريبة (نموذج ١٩ ضريبة موحدة):

وهذا ما نظمته بقية المادة ١٠٥ من القانون واللائحة التنفيذية، كما أشارت إليه المادة ١٠٣ من القانون.

وعلى المأمورية أن تخطر الممول بربط الضريبة وعناصرها بالنموذج رقم ١٩ ضريبة موحدة فى الأحوال الآتية:

١- قبول المأمورية الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الإقرار (فقرة أولى نم المادة ١٠٣ من القانون).

٢- موافقة الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذى أخطرته به المأمورية على النموذج ١٨ ضريبة موحدة.

وهذا ما تناوله البند (أ) من المادة ١٠٥ من القانون، حيث نص على إنه يتم ربط الضريبة فى حالة "إذا وافق الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير" تربط المأمورية الضريبة على مقتضاه ويكون الربط غير قابل للطعن كما تكون الضريبة واجبة الأداء.

٣- عدم الرد على المأمورية خلال شهر من تاريخ تسلم الممول النموذج رقم ١٨ ضريبة موحدة وتكون الضريبة واجبة الأداء فى هذه الحالة.

٤- عدم موافقة الممول على كل أو بعض تصحيحات أو تعديلات أو تقديرات المأمورية التى اخطر بها على نموذج ١٨ ضريبة موحدة، وفى هذه الحالة لا تكون الضريبة واجبة الأداء إلا بمقدارها ما قبله الممول.

وقد تناول البند (ب) من المادة ١٠٥ من القانون الحالتين الثالثة والرابعة، حيث نصت على أنه: "إذا لم يوافق الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير أو لم يقم بالرد فى المعياد على ما طلبته المأمورية من ملاحظات على التصحيح أو التعديل أو التقدير تربط المأمورية الضريبة طبقاً لما يستقر عليها رأيها".

ويخطر الممول بهذا الربط وبعناصره بخطاب موصى عليه بعلم الوصول (نموذج ١٩ ضريبة موحدة) يحدد له فيه ثلاثين يوماً لقبوله أو الطعن فيه طبقاً لأحكام المادة ١٥٧ من القانون. فإذا وافق الممول على الربط، أو انقضى الميعاد المشار إليه دون طعن أصبح الربط نهائياً. أما إذا لم يوافق الممول على الربط أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن.

٥- فى حالة عدم تقديم الممول الإقرار والمستندات طبقاً لأحكام المواد ٩١، ٩٦، ١٠١، ١٠٢ من القانون يكون للمأمورية تقدير أرباحه وتقوم بإخطاره بعناصر التقدير على النموذج ١٨ ضريبة موحدة، وفى حالة موافقته على التقدير تربط المأمورية الضريبة على مقتضاه، ويكون الربط غير قابل للطعن كما تكون الضريبة واجبة الأداء.

أما إذا لم يوافق الممول على التقدير أو لم يقم بالرد فى الميعاد على ما طلبته المأمورية من ملاحظات على التقدير تربط المأمورية الضريبة طبقاً لما يستقر عليه رأيها، وتكون الضريبة واجبة الأداء، ويكون للممول إبداء ملاحظاته على التقدير خلال تسلمه الإخطار، وللممول أن يطعن فى التقدير وفقاً للإجراءات المنصوص عليها فى المادة ١٥٧ من القانون. ويرفع الطعن بصحيفة من ثلاث صور يودعها يفيد الاستلام (وذلك وفقاً لأحكام المادة ١٠٦ من القانون).

التصرفات بين الأصول والفروع:

تنص المادة (١٠٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على الاتى:

• لا يحتج فى مواجهة مصلحة الضرائب فيما يتعلق بربط الضريبة بالتصرفات التى تتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين خلال السنة الخاضع إيراداها للضريبة والسنوات الخمس التالية لهما، سواء أكانت تلك التصرفات بعوض أو بغير عوض. وسواء أنصبت على أموال ثابتة أو منقولة.

وتضاف إيرادات ما تمتلكه الزوجة والأولاد القصر من رأى مصدر غير الميراث أو الوصية إلى إيرادات الزوج أو الأصل خلال سنة التملك والسنوات الخمس التالية لها، وتعتبر هذه الأموال ضامنه لأداء الضريبة المستحقة نتيجة لإضافة إيراداتها. فإذا كان التصرف بعوض، أو كانت ملكية الزوجة أو الأولاد القصر من غير أموال الزوج أو الأصل، جاز لصاحب الشأن أن يقيم الدليل على ذلك).

ويهدف المشرع من هذا النص إلى تفادى حالات تفتيت الملكية بغرض التهرب من دفع الضريبة المستحقة كلها أو بعضها، كذلك الاحتياط من الصورية التى تشوب بعض

التصرفات التى تتم بين الزوجين أو الأصول والفروع. ويكون الغرض الرئيسى منها هو سعى بعض الممولين، أو من أسعار الشرائح الأعلى بعض ما يملكون، وذلك للتخلص من الضريبة، أو من أسعار الشرائح الأعلى لها، فنجد أن بعض الممولين قد يتصرف فى جزء من ممتلكاته لزوجته أو أحد أولاده بطريق البيع أو الهبة رسمياً، بالرغم من أن الممول يظل يستولى على إيراد هذا العنصر المتصرف فيه.

لذك فقد ورد النص السابق للحفاظ على حقوق الخزانة العامة ونص المشرع صراحة على أن التصرفات بين الأصول والفروع، أو بين الزوجين لا يعتد بها فى مواجهة مصلحة الضرائب، خلال سنة التصرف والسنوات الخمس اللاحقة لها، سواء كان التصرف بعوض أو غير عوض، وسواء أنصب التصرف على أموال ثابتة أو منقولة.

ويلاحظ أن المشرع بالنسبة للتصرفات المشار إليها لم يفرق بين التصرف للأولاد القصر أو البالغين إذ أن النص عام.

إلا أن المشرع أضاف فقرة مؤداها أن إيرادات ما تمتلكه الزوجة والأولاد القصر تضاف إلى إيرادات الزوج أو الأصل إذا كانت من أى مصدر غير الميراث أو الوصية، وذلك خلال السنة التملك والسنوات الخمس التالية لها، وفى نفس الوقت تعتبر هذه الأموال ضامنة لأداء الضريبة المستحقة نتيجة لإضافة إيراداتها.

ومعنى ذلك أن ملكية الزوجة والأولاد القصر فقط هى التى تضاف إلى إيرادات الزوج أو الأصل، وتكون ضامنة لأداء الضريبة المستحقة نتيجة لإضافة إيراداتها.

هذا وقد أجاز المشرع لصاحب الشأن أن يقيم الدليل على أن التصرف بعوض أو ملكية الزوجة أو الأولاد القصر من غير أموال الزوج أو الأصل، وذلك بكافة طرق الإثبات.

وعموماً فإننا عند تطبيق نص المادة (١٠٧) من القانون لابد أن نأخذ فى الاعتبار عدة أمور وهى:

١- المقصود بالتصرفات فى هذا النص هى تلك التى تتعلق بأموال ثابتة أو منقولة تغل إيرادات مما يخضع للضريبة، وذلك مثل العقارات والأطيان والأوراق المالية. كذلك ينطبق هذا المعنى على التصرف فى منشأة الممول التجارية أو الصناعية إذ يحاسب الممول عن الأرباح المحققة منها وترحل فى وعاء الضريبة الموحدة بالنسبة له، وذلك بالرغم من أن ملكية المنشأة أصلاً تكون في آلت إلى الأصل أو الفرع المتنازل إليه وهذا كله يسرى خلال سنة التصرف والسنوات الخمس اللاحقة لها.

٢- مقتضى نص المادة ١٠٧ السابق الإشارة إله أن تضاف إيرادات ما تمتلكه الزوجة والأولاد القصر من أى مصدر غير الميراث أو الوصية إلى إيرادات الزوج أو الأصل خلال سنة التملك والسنوات الخمس التالية لها. كما تعتبر هذه الأموال ضامنة لأداء الضريبة المستحقة نتيجة لإضافة إيراداتها.

وتأسيساً على ما سبق فيمكن القول بأنه إذا ما أثبت صاحب الشأن أن ملكية هذه الأموال الخاصة بالزوجة أو الأولاد قد آلت إليهم من مصدر آخر، كما لو كانت بطريق الميراث الشرعى أو الوصية، وهو مصدر خارج عن إيرادات الزوج أو الأصل، كأن تكون للزوجة ممتلكات من ميراث عن أحد والديها، أو تكون هناك وصية من إحداهن لأولادها القصر، ففى هذه الحالة لا تدخل الإيرادات الناتجة منها ضمن إيرادات الزوج لأنه فى هذه الحالة تنتفى شبهة الصورية، حيث أن مصدر التملك يكون تصرفاً صادراً من الغير أو تكون الملكية قد حدثت بقوة القانون مثل الميراث، وفى هذه الحالة إذا كانت تلك الأموال تحقق

إيرادات، فإنه يجب على الزوجة أو الأبناء القصر حسب الأحوال تقديم إقرار مستقل عن تلك الإيرادات.

أداء الضريبة:

ويشمل هذا القسم التنبيه بصدور الورد ومواعيده وسداد الضريبة ورد المبالغ المسددة من الممول، بالزيادة وتناولتها المواد من ١٠٨ حتى ١١٠ من القانون، كما تعرضت لها المادة ٥٦ من اللائحة التنفيذية للقانون.

فقد نصت المادة ١٠٩ من القانون على أنه "على مصلحة الضرائب أن تخطر الممول بالتنبيه بصدور الورد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية.

ونصت المادة ١٠٨ على أن "يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط بحيث لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة، وإذا طرأت ظروف عامة، أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة، وفقاً لحكم الفقرة السابقة، جاز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلى عدد السنوات الضريبية.

وجاء باللائحة التنفيذية أنه: "إذا تعددت قرارات التقسيط الصادرة للممول أو استحقت عليه ضرائب عن سنوات أخرى فرئيس المصلحة أو من ينيبه أن يصدر قراراً بتوحيد قسط الضريبة، وذلك بمراعاة المدة المقررة للتقسيط وفقاً للأحكام السابقة.

رد المبالغ المسددة بالزيادة:

تنص المادة (١١٠) من القانون على أنه: "على مصلحة الضرائب أن ترد إلى الممول من تلقاء ذاتها المبالغ التي تكون قد وردت إليها بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه،

وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالتنبيه بصدور الورد وإلا استحق عليها مقابل تأخير يحدد طبقاً لحكم المادة (١٧٢) من هذا القانون ابتداء من نهاية الثلاثين يوماً حتى تاريخ الرد".

ومن نص هذه المادة يتضح:

* **إنه بعد صدور الورد والتنبيه بقيمة الضريبة المستحقة على الممول وإخطاره به، يتعين على المصلحة أن ترد إلى الممول من تلقاء ذاتها المبالغ المسددة بالزيادة، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالتنبيه بصدور الورد.**
* **إنه إذا لم تقم المصلحة برد المسدد بالزيادة خلال تلك المدة، استحق عليها مقابل تأخير يحدد طبقاً لأحكام المادة (١٧٢) من القانون يحتسب من نهاية مدة الثلاثين يوماً حتى التاريخ الذي يتم فيه الرد.**

وبالرجوع لأحكام المادة (١٧٢) من القانون نجد أنها تقضى بما يأتى:

* حساب مقابل التأخير بواقع ١% عن كل شهر تأخير حتى تاريخ السداد.
* عند حساب المدة التي سيسري عليها مقابل التأخير تجبر كسور الشهر إلى شهر كامل.
* بعد حساب المقابل تجبر كسور الجنيه إلى جنيه كامل.

ويلاحظ أن الحالات التي ينطبق عليها أحكام المادة (١١٠) من القانون هي حالات عدم تقديم الإقرار، وكذلك حالات تقديم إقرارات غير معتمدة من محاسب، أما حالات عدم تقديم الإقرار معتمد من محاسب ووجود مبالغ مسددة بالزيادة طبقاً لنظام الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة المستحقة من واقع هذا الإقرار، فإنه يحكمها المواد ٤٧، ٧٩ من القانون والسابق تناولها عند دراسة أحكام النشاط التجاري والصناعي، أحكام المهن غير التجارية.

الفصل الثامن

العقوبات وإجراءات الضبط

مقدمة:

بعد أن أصبح لدينا تصور واضح للهيكل العام لقانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وكيفية الوصول إلى وعاء الضريبة بإتباع أحكامه، والقدرة على إنجاز جميع الإجراءات التالية للفحص حتى تكون الضريبة المستحقة نهائية.

فإننا سنتناول في هذا الموضوع العقوبات التي توقع عند مخالفة مواد هذا القانون والإجراءات التي تتخذ عند ضبط المخالفات.

*** المقصود بالعقوبات فى ظل أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣:**

ورد بالباب العاشر من الكتاب الثالث من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ العقوبات التى توقع على كل من يخالف أو لا يلتزم بأحكام هذا القانون، وذلك بالمواد من ١٧٨ إلى ١٩١.

والواقع أن المادة ٦٦ من الدستور الدائم للبلاد قد حددت مفهوم العقوبة بوجه عام، حيث جاء بها ما يلى: "العقوبة شخصية، ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون، ولا توقع عقوبة إلا بحكم قضائى، ولا عقوبة إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون". وعلى ذلك فيمكن استخلاص المقصود بالعقوبات بناء على نص الدستور على الوجه التالى:

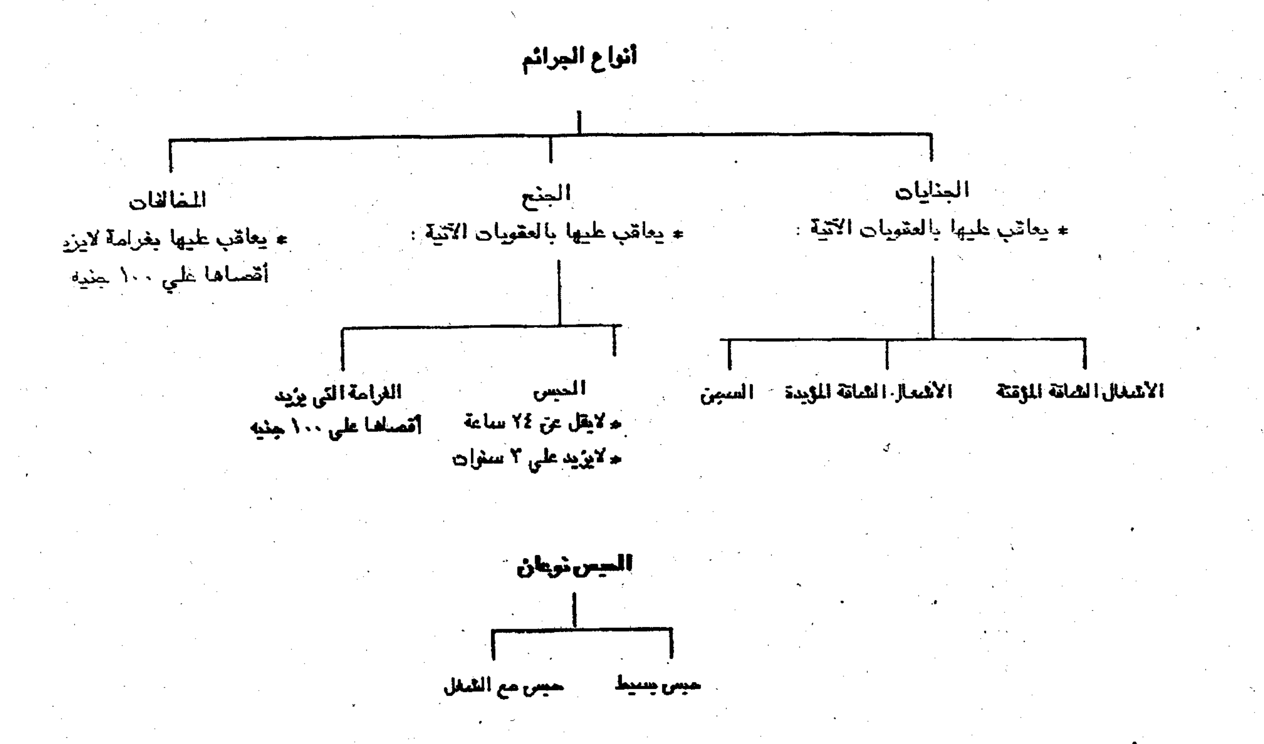
١- العقوبة شخصية:

بمعنى أنها توقع على الشخص الذى ارتكب الجريمة ولا تمتد إلى غيره فلا تضامن فى العقوبة.

وكما سيتضح من استعراض العقوبات فى ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، فإنها لا توقع إلى على المول أو من ساعده أو حرضه، أو اتفق معه على التهرب من أداء الضريبة ولا تمتد العقوبة إلى أصول الممول أو فروعه أو شركائه غير المشتركين فى جريمة التهرب.

٢- لا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون:

بمعنى ألا يجرم أى فرد إلا بقانون ولا يعاقب إلا بقانون والجرائم ثلاثة أنواع، كما جاء بالباب الثانى من الكتاب الأول من قانون العقوبات المصرى ونورد بالصفحة التالية خريطة مبسطة نوضح بها أنواع الجرائم.


أنواع الجرائم
الجنايات
* يعاقب عليها بالعقوبات الآتية :
الأشغال الشاقة المؤقتة
الأشغال الشاقة المؤبدة
السجن
الجنح
* يعاقب عليها بالعقوبات الآتية :
الحبس
* لايقل عن ٢٤ ساعة
* لايزيد على ٣ سنوات
الغرامة التى يزيد
أقصاها على ١٠٠ جنيه
المخالفات
* يعاقب عليها بغرامة لايزد
أقصاها على ١٠٠ جنيه
الحبس نوعان
حبس بسيط
حبس مع الشغل

وكما سيتضح بيانه فإن جريمة التهرب من الضريبة تشمل الجناية والجنحة والمخالفة وتتراوح العقوبة فيها بين السجن والغرامة، وذلك بنص القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

٣- لا توقع عقوبة إلا بحكم قضائى:

فليس هناك سلطة من شأنها توقيع العقوبة بخلاف السلطة القضائية.

وكما سيتضح بيانه فإن الجرائم المنصوص عليها فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، يجب أن تحال إلى النيابة العامة لإقامة الدعوى العمومية على مرتكبيها رغم أن مصلحة الضرائب هى التى تتولى إجراءات رفع الدعوى العمومية أمام المحكمة.

- لا عقوبة إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون.

فلا رجعية فى تطبيق العقوبة ولا تسرى العقوبة إلا على الجرائم التى تقع بعد العمل بالقانون.

وقد كانت المادة الخامسة بند ٤ من [illegible] إصدار قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص على العمل بأحكام الضريبة على أرباح المهن غير التجارية والضريبة العامة على الدخل والأحكام الواردة بالكتاب الثالث من القانون، وذلك فيما عدا أحكام الباب العاشر (العقوبات) اعتباراً من أول يناير عام ١٩٨١.

كما نصت المادة الثالثة من قرار وزير المالية بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على العمل بأحكام الباب العاشر من الكتاب الثالث من قانون الضرائب على الدخل (العقوبات) اعتباراً من ١٩٨١/١٠/١ تاريخ العمل بالقانون وليس اعتباراً من بداية عام ١٩٨١.

وبصدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ معدلاً لبعض أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١. فقد نص المادة الثامنة من مواد إصداره على تاريخ العمل بأحكامه على الوجه التالى:

- بالنسبة لأحكام الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها اعتباراً من أول الشهر التالى لتاريخ نشره.

- بالنسبة لأحكام إيرادات النشاط التجارى والصناعى. وإيرادات المهن غير التجارية، وإيرادات الثروة العقارية اعتباراً من السنة الضريبية ١٩٩٤، أو السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقاً لتاريخ العمل بالقانون.

وفى المادة التاسعة من مواد الإصدار أيضاً نص على مراعاة أحكام المادة الثامنة، وعلى أن يعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره.

وقد نشر القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بالجريدة الرسمية بتاريخ ٣١ ديسمبر ١٩٩٣.

ومن ثم يعمل بالأحكام الواردة بباب العقوبات بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ اعتباراً من أول يناير ١٩٩٤.

وبعد أن أوضحنا مفهوم العقوبة فى ظل أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وعلى ضوء المادة ٦٦ من الدستور الدائم للبلاد يمكن تعريف المقصود بالعقوبة بأنها:

جزاء شخصى يوقع بحكم قضائى على مرتكب جريمة التهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

الحالات التى تطبق فيها العقوبات المختلفة:

ليس المقصود أو المطلوب من السرد التالى هو حفظ مواد القانون والعقوبات التى تطبق عند مخالفة كل مادة – ولكن بمعرفة مضمون مواد القانون يمكن اكتشاف أى مخالفة العقوبة التى حددها لها القانون.

مواد القانون موضع المخالفة		عقوبة مخالفتها	
المادة	مضمونها	المادة	مضمونها
٩	تلتزم كل هيئة أو شركة أو منشأة بأن تحجز ما يكون عليها دفعة قيمة الضريبة المستحقة على عوائد رؤوس الأموال المنقولة وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها بالمادة (٦) وتوريدها خلال ١٥ يوماً الأولى من الشهر التالى إلى المأمورية المختصة. وفى حالة المزاءا والتوزيعات العينية تلتزم الجهة بتوريد الضريبة المستحقة على أن تستأديها	١٨٤	الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تجاوز ٦ أشهر وبغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين، فضلاً عن تعويض لا يقل عن ٥٠% ولا يزيد على ٣ أمثال، ما لم يؤد من الضريبة وتضاعف العقوبة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

	من صاحب الشأن.		
١٠ فقرا	يلتزم كل من يحصل على أى من إيرادات القيم المالية الأجنبية الخاضعة للضريبة المنصوص عليها فى البندين ٣، ٤ من المادة (٦) أن يؤدى الضريبة المستحقة للمأمورية المختصة خلال ١٥ يوماً من تاريخ تسلمه للإيراد. أو خلال ٦٠ يوماً على الأكثر من تاريخ الاستحقاق.	١٨٧ سادسا ١٨٩	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات. يحكم بتعويض لا يقل عن ٥٠% ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة.
١٠ الفقرة	يلتزم كل بنك أو شركة أو منشأة تحصل أى مبالغ من الإيرادات المشار إليها بالفقرة ١ بأن تحجز قيمة الضريبة المستحقة عليه وتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة خلال ١٥ يوماً الأولى من	١٨٤	الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تجاوز ٦ شهور وبغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين. فضلاً عن تعويض لا يقل عن ٥٠% ولا يزيد على ٣

	كل شهر بالنسبة لما يكون قد حجز لحساب مصلحة الضرائب خلال الشهر السابق.		أمثلا ما لم يؤد من الضريبة وتضاعف العقوبة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.
١١	بالنسبة لعوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين بمصر، وتكون ثابتة بمقتضى عقود رسمية محررة فى مصر أو فى الخارج ومشمولة بالصيغة التنفيذية فى مصر – يلتزم الدائن عند حلول موعد تسديد أى مبلغ من مبالغ الفائدة أن يورد إلى المأمورية المختصة قيمة الضريبة على العوائد المسددة، وذلك خلال ١٥ يوماً من تاريخ دفع هذه العوائد.	١٨٧ سادساً ١٨٩	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٣٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات. يحكم بتعويض لا يقل عن ٢٥% ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة.
١٢	تكليف المدين فيما يتعلق	١٨٤	الحبس مدة لا تقل عن شهر

	بفوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين بمصر وتكون ثابتة بأوراق عرفية أو لم تكن قد حررت سندات بها بأن يحجز من المبالغ التى يقوم بسدادها (االعوائد كلها أو بعضها أو عند تسديد الدين) مقدار الضريبة المستحقة وأن يوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ١٥ يوماً التالية مصحوبة بإقرار موقع منه.		ولا تجاوز ٦ شهور وبغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين. فضلاً عن تعويض لا يقل عن ٥٠% ولا يزيد على ٣ أمثال ما لم يؤد من الضريبة وتضاعف العقوبة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.
١٣ الفقرة ١	يلتزم المدين بأن يحجز مقدار الضريبة ويورده إلى المأمورية المختصة فى المواعيد وبالأوضاع الموضحة فى المادة السابقة. إذا كان الدائن من الأفراد المقيمين فى الخارج، أو كان	١٨٤	الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تتجاوز ٦ شهور وبغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين. فضلاً عن تعويض لا يقل عن ٥٠% ولا يزيد على ٣

	الدين لإحدى الشركات الأجنبية الكائنة بالخارج وليس لديها فرع فى مصر.		أمثال ما لم يؤد من الضريبة وتضاعف العقوبة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.
١٣ فقرة ٢	مع مراعاة ما ه و مقرر من إلزام أحد الطرفين بحجز المبالغ المشار إليها فى المواد السابقة وبتوريد قيمة الضرائب إلى المأمورية المختصة على الطرف الأخر إذا كان مقيماً فى مصر أن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ١٥ يوماً من تاريخ دفع العوائد إقراراً مبيناً به كل التفاصيل الخاصة بتلك العوائد طبقاً للأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية. وفى حالة عدم تقديم الإقرار يبقى مسئولاً عن الوفاء بدين	١٨٧	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

	الضريبة قبل مصلحة الضرائب.		
١٤	يستحق أداء الضريبة الموحدة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة فى المواعيد المقررة لسداد الإيرادات التى تسرى عليها الضريبة ويتم توريدها إلى المأمورية المختصة خلال ١٥ يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى يسدد فيه وتكون الضريبة على حساب الدائن ولا يجوز الاتفاق على ما يخالف ذلك.	١٨٧ ١٨٩	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات. يحكم بتعويض لا يقل عن ١٥% ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة.
١٨ فقرة أخيرة	يلتزم دافع العمولة أو السمسرة أو أية مبالغ تدفع مقابل حقوق معرفة أو استغلال أو أداء بأن يحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها فى مأمورية	١٨٤	الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تجاوز ٦ شهور وبغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين. فضلاً عن تعويض لا يقل

	الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لدفع أى من هذه المبالغ.		عن ٥٠% ولا يزيد على ٣ أمثال ما لم يؤد من الضريبة وتضاعف العقوبة فى حالة العود خلال ٣ سنوات..
٢٣ فقرة ٦	مؤجر الوحدة المفروشة سواء كان مالكاً أو مستأجراً لها الذى لا يقوم بتبليغ مأمورية الضرائب المختصة خلال ١٥ يوماً التالية لبدء عقد الإيجار مفروشاً ببيان عن الوحدات المؤجرة مفروشة وعدد حجراتها وقيمة الإيجار مفروشاً والقيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية.	١٨٥ أولاً	يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تجاوز ٦ أشهر وبغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.
٢٣ فقرة ٧	إلزام مالك العقار أو المسئول عن إدارته بأن يخطر عن الوحدات المفروشة الموجودة	١٨٧ سابعاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠ جنيهاً ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه.

	في العقار ولو لم يكن مؤجرا لها بوصفها مفروشة، وذل خلال ١٥ يوماً التالية لبدء عقد الإيجار مفرش.		
٣٢ فقرة ٣	إلزام الممول بتقديم إخطار خلال ٣٠ يوماً من تاريخ التوقف. وإقرار خلال ٦٠ يوماً من تاريخ التوقف مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة حتى تاريخ التوقف ومرفقا بالمستندات والبيانات ومرفقاً بالمستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح على أن يتضمن الإقرار السنوى بيانات هذا الإقرار.	١٨٧ سادساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٣٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.
٣٢ فقرة ٤	إلزام الورثة بالإخطار بالتوقف خلال ٤٥ يوما من تاريخ الوفاة مع التقدم بالإقرار خلال تسعين يوما	١٨٧ سادساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٣٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣

	من هذا التاريخ (إذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها).		سنوات.
٢٣	فى حالة ا لتنازل عن كل أو بعض المنشأة يلتزم كل من المتنازل والمتنازل إليه بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة. وعلى المتنازل خلال تسعين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ومرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل ومرفقاً به المستندات	١٨٧ سادساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٣٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

	والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل. على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبى السنوى للمتنازل ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة هذا التنازل.		
٣٧	إلزام الجهات المنصوص عليها بالقانون أن تخصم نسبة تحت حساب الضريبة من كل	١٨٧ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

	مبلغ يزيد على ١٠ جنيهات تدفع على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أى شخص من أشخاص القطاع الخاص.	١٩٠	يحكم بتعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض.
٣٨	الجهات التى تتولى استرداد قيمة صادرات أشخاص القطاع الخاص أن تخصم من	٨١ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

	هذه القيمة نسبة تحت حساب الضريبة التى تستحق على كل من أشخاص المصدرين.	١٩٠	يحكم بتعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض.
٣٩	إلزام الجهات المنصوص عليها بالبند (١) من المادة ٣٧ من القانون التى تتولى	١٨٧ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

م	المخالفة	المادة	العقوبة
	بيع أو توزيع أى سلع أو منتجات صناعية أو حاصلات زراعية محلية أو مستوردة إلى أشخاص القطاع الخاص أو تضيف نسبة على المبالغ التى تحصل عليها من أى شخص من هؤلاء الأشخاص، وتحصل هذه النسبة تحت حساب الضريبة التى تستحق عليه.	١٩٠	**يحكم بتعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض.**
٤٠	إلزام الجهات المنصوص عليها بالبندين ١، ٢ من المادة ٣٧ من القانون أن	١٨٧	**يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.**

	تضيف نسبة على الإيجارات التى تحصلها من المستأجرين للأماكن المملوكة لها والمعدة للإتجار أو التصنيع فيها أو تقديم أو إعداد أية خدمات أو مأكولات أو مشروبات وتحصيلها مع الإيجارات بذات إجراءات التحصيل تحت حساب الضريبة التى تستحق على هؤلاء المستأجرين.	١٩٠	يحكم بتعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض.
٤١	على الجهات التى تمنح تراخيص للإتجار بالجملة فى الحضر والفاكهة والحبوب،	١٨٧ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

	أو تلك التى تمنح تراخيص لمزاولة النشاط للحرفيين أو تحصل مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن صدر باسمه الترخيص، وذلك عند إصدار الترخيص أو تجديده.	١٩٠	يحكم بتعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض.
٤٢	على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القطاع الخاص نسبة من قيمة	١٧ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

	واردائهم تحت حساب الضريبة، وفى حالة التنازل عن هذه السلع إلى شخص أخر يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه، ويتم تحصيل هذه النسب مع الضرائب الجمركية وبذات إجراءات تحصيلها.	١٩٠	يحكم بتعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض.
٤٣	على المجاوز عند قيامها بالذبح لأشخاص القطاع الخاص أن تحصيل مع رسوم	١٨٧ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

	الذبح المقررة مبلغاً عن كل رأس من الذبائح تحت حساب الضريبة المستحقة على أصحابها.	١٩٠	يحكم بتعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض.
٤٤	على أقسام المرور الامتناع عن إصدار أو تجديد أى ترخيص أو نقل أية رخصة	٨٧ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

لأية سيارة أجرة أو نقل مملوكة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه. ويتم تحصيل هذه المبالغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ بإصدار قانون المرور ، ويتعين على أقسام المرور توريد قيمة ما حصلته لحساب الضريبة المستحقة إلى مصلحة الضرائب طبقا للإجراءات وخلال المواعيد التى يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية بعد الاتفاق مع وزير الداخلية. وقد صدر قرار وزير الداخلية. وقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٦٥ لسنة ١٩٨٢ بتحديد هذه	١٩٠	يحكم بتعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض.

٤٦	على الجهات المذكورة فى المواد من ٢٧ إلى ٤٣ من القانون توريد قيمة ما حصلته لحساب الضريبة المستحقة إلى مصلحة الضرائب فى موعد أقصاه أخر أبريل، ويوليو، وأكتوبر ويناير من كل عام مع بيان تفصيلى بالمبالغ التى خصمت لحساب كل ممول أو قبضت من كل منهم خلال الثلاثة أشهر السابقة، وذلك طبقاً للأوضاع والإجراءات التى يصدر بتحديدها والإجراءات التى يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية، وقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٦٦ لسنة ١٩٨٢ بهذا الخصوص فى ١٩٨٢/٥/١٠.	٢٨٧ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

٥٧	إلزام أصحاب الأعمال ممن يعمل لديهم أى من العاملين أو العمال بمرتب أو مكافأة أو أجر أو أتعاب بمرتب أو مكافأة أو أجر أو أتعاب تقديم كشف مبيناً به أسماء ومحال إقامة ووظائف العاملين لديهم ومقدار مرتباتهم أو ماهياتهم أو أجورهم أو أتعابهم، وذلك خلال ٦٠ يوماً من تاريخ الالتحاق بالخدمة أو العمل.	١٨٧ سادساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

٥٨	إلزام مديرو الشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات أو المعاهد التعليمية أو يقدموا لمأمورية الضرائب المختصة، بالإضافة إلى ما هو منصوص عليه فى المادة ٧٥، وفى ذات الميعاد كشفاً مبيناً فيه اسم ومنحل إقامة أى شخص يشغل وظيفة مدير أو عضو أو سكرتير مجلس إدارة أو هيئة مراقبة أو لجنة أو غير ذلك ومقدار كل مبلغ يدفع لأى شخص لقيامه بعمل من أعمال مهنته على سبيل العمولة أو السمسرة أو الرد التجارى أو غير ذلك من الأتعاب أو الهيئات أو المكافآت سواء كان دفعها بصفة دائمة أو عارضة.	١٨٧ سادساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

٥٩	إلزام الأفراد والشركات والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية ممن يدفعون إيرادات مرتبة لمدى الحياة أن يقدموا إلى المأمورية المختصة خلال ٦٠ يوماً من تاريخ تولد الحق في الإيراد كشفاً ببيان وأسماء ومحال إقامة أصحاب الإيرادات المذكورة ومقدارها وشروط دفعها.	١٨٧ سادساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠-جنيهاً ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.
٦٠	يجب تبليغ المأمورية المختصة بكل تعديل يطرأ على البيانات المنصوص عليها فى المادتين ٥٨، ٥٩ من هذا القانون خلال ٤٠ يماً من تاريخ التعديل.	١٨٧ سادساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

٦٣	إلزام أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيراد الخاضع للضريبة بأن يحجزوا قيمة الضرائب المستحقة، مما يكون عليهم دفعة من مرتبات وماهيات وأجور ومكافأت وبدلات وما يكون ممنوحا من المزايا النقدية أو العينية والإيرادات المرتبة لمدى الحياة فيما عدا المعاشات وتوريده إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الـــ ١٥ يوماً الأولى من كل شهر مما خصموه فى الشهر السابق.	١٨٤	الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تجاوز ٦ أشهر وبغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين، فضلاً عن تعويض لا يقل عن ٥٠% ولا يزيد على ٣ أمثال، ما لم يؤد من الضريبة وتضاعف العقوبة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

٦٤	إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم فى مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة فإن الالتزام بتوريد الضريبة يقع على عاتق مستحق الإيراد أو الخاضع للضريبة.	١٨٧ سادساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

٧٠	إلزام الأفراد والجهات الذين يقومون بدفع مكافآت الإرشاد أو التبليغ عن جرائم التهرب المعاقب عليها قانوناً، المبالغ التى تدفع للأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة إيراداتها للضريبة بأن يقوموا بحجز الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر مع بيان المبالغ التى دفعت خلال الشهر السابق.	١٩٠	تعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب لحساب الضريبة المستحقة على الممول، مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض. وفى جميع الأحوال تكون الجهات التابع لها المحكوم عليه مسئولية معه بالتضامن عن أداء التعويض والمبالغ التى يلزم المخالف بتوريدها.

٧٣ فقرة ١	إلزام الذين يزالون مهنة حرة أو مهن غير تجارية بإمساك دفتر يومية يؤشر على كل صفحة منه من المأمورية المختصة، وأن يقيد فيه يوماً بيوم كل الإيرادات وكذلك التكاليف والمصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة.	١٨٧ رابعاً	يعاقب بغرامة مقدارها ٣٠٠ جنيه فى حالة عدم إمساك الممول الدفاتر المنصوص عليها فى المادة ٧٣ وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.
٧٣ فقرة ٢	وعلى الممول أن يسلم إلى كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسة المهنة كأتعاب أو عمولة أو مكافأت، أو أى مبلغ أخر خاضع لهذه الضريبة إيصالاً موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل موقعاً منه، ويستخرج هذا الإيصال من دفتر ذى قسائم مسلسلة تسلمه مصلحة الضرائب لكل ممول.	١٨٧ ثامناً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠ جنيهاً ولا تجاوز ١٠٠ جنيه صاحب المهنة إذا أغفل قيد أى مبلغ أو لم يسلم إلى كل من يدفع إليه أى مبلغ الإيصال المنصوص عليه فى المادة ٧٣.

٧٣ فقرة ٣	ويلتزم الممول بتقديم هذين الدفترين إلى مصلحة الضرائب عند كل طلب.	١٨٧ أولا / ٣	**يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه إذا امتنع صاحب المهنة عن تقديم أى من الدفترين المشار إليهما فى المادة ٧٣ من هذا القانون.**

٧٤	على الجهات المنصوص عليها فى المادة ٣٧ من القانون أن تخصم من كل مبلغ يزيد على ١٠ جنيهات تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية ١٠% تحت حساب الضريبة إذا كان المبلغ المدفوع يقل عن ٥٠٠ جنيه، وإذا زاد المبلغ المدفوع عن ذلك تخصم نسبة ١٥%	١٩٠	تعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب، لحساب الضريبة المستحقة على الممول، مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض. وفى جميع الأحوال تكون الجهات التابع لها المحكوم عليه مسئولة معه بالتضامن عن أداء التعويض والمبالغ التى يلزم المخالف بتوريدها.
		١٨٧ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

٧٥	على أقلام كتاب المحاكم عندما تقدم إليها صحف الدعاوى أو الطعون لقيدها وعلى ماموريات الشهر العقارى عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على الصحيفة أو المحرر. يحدد بقرار من وزير المالية.	١٩٠	تعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضعف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب لحساب الضريبة المستحقة على الممول، مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصومة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض. وفى جميع الأحوال تكون الجهات التابع لها المحكوم عليه مسئولة معه بالتضامن عن أداء التعويض والمبالغ التى يلزم المخالف بتوريدها.

٧٦	على كل مستشفي يقوم به أى طبيب بإجراء عملية جراحية لحسابه الخاص أن تحصل منه مبلغا تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.	١٩٠	تعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب لحساب الضريبة المستحقة على الممول، مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض. وفى جميع الأحوال تكون الجهات التابع لها المحكوم عليه مسئولة معه بالتضامن عن أداء التعويض والمبالغ التى يلزم المخالف بتوريدها.
		١٨٧ ثالثا	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

٧٧	على مصلحة الجمارك أن تحصل من كل شخص من القطاع الخاص يزاول مهنة التخليص الجمركى مبلغاً عن كل بيان جمركى يقدمه للمصلحة تحت حساب الضريبة المستحقة على المخلص يحدد بقرار من وزير المالية.	١٩٠	تعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إل مصلحة الضرائب لحساب الضريبة المستحقة على الممول، مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض. وفى جميع الأحوال تكون الجهات التابع لها المحكوم عليه مسئولة معه بالتضامن عن أداء التعويض والمبالغ التى يلزم المخالف بتوريدها.
		١٨٧ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

٧٨	على الجهات المنصوص عليها فى المواد من ٧٤ إلى ٧٧ من القانون توريد قيمة ما حصلته لحساب الضريبة المستحقة إلى مصلحة الضرائب فى موعد أقصاه أخر أبريل، ويوليو، وأكتوبر، ويناير من كل عام مع بيان تفصيلى بالمبالغ التي خصمت أو حصلت لحساب كل ممول خلال الثلاثة أشهر السابقة.	١٩٠	تعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب لحساب الضريبة المستحقة على الممول، مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصوصة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض. وفى جميع الأحوال تكون الجهات التابع لها المحكوم عليه مسئولة معه بالتضامن عن أداء التعويض والمبالغ التى يلزم المخالف بتوريدها.
		١٨٧ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

٨٢	مالك الغراس سواء كان مالكاً للأرض أو مستأجراً لها إذا لم يقدم إلى المأمورية المختصة البيانات والإخطارات المنصوص عليها فى الفقرتين الأخيرتين من المادة ٨٢ وهى: بيانات بالمساحة المزروعة من كل نوع من أنواع أشجار الفاكهة، وذلك خلال شهر من التاريخ الذى تعتبر فيه أشجار الفاكهة، وذلك خلال شهر من التاريخ الذى تعتبر فيه أشجار الفاكهة منتجة. كما يلتزم بتقديم بيان بالمساحات المزروعة نباتات الزينة أو النباتات الطبية أو العطرية أو المشاتل خلال شهرين من تاريخ بدء الزراعة. وفى حالة إزالة الغراس يلتزم الحائز بأن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بواقعة	١٨٥ ثانياً	يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تجاوز ستة أشهر أو بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

٩١	إلزام الممول أن يقدم إقراراً مبيناً به الإيرادات والتكاليف وصافى الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مصادر الدخل المنصوص عليها فى البنود ٠٢)، (٤)، (٥) من المادة من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ووفقاً لأحكامه. ويقدم الإقرار إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول أبريل من كل سنة على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية. وتؤدى الضريبة المستحقة من واقع الإقرار فى الميعاد المحدد لتقديه.	١٨٧ ثانياً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه، وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

٩٦	على كل ممول له نشاط تجارى أو صناعى أن يرفق بالإقرار صورة من حساب التشغيل والمتاجرة. وصورة من حساب الأرباح والخسائر وصورة من أخر ميزانية، وأن تكون مستنده إلى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يصدر بها قرار من وزير المالية فى الأحوال الأتية: ١-إذا كان رأس المال يزيد على ٢٠٠٠٠ عشرين ألف جنيه وفقاً للعقد أو السجل التجارى أو الصناعى. ٢- إذا تجاوز صافى ربح المنشأة السنوى ١٠٠٠٠ عشرة آلاف جنيه وفقاً لآخر إقرار أو ربط نهائى. ٣- إذا تجاوز رقم أعمال النشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة مائة ألف جنيه فى السنة.	١٨٧ رابعاً	يعاقب بغرامة مقدارها ٣٠٠ جنيه فى حالة عدم إمساك الممول الدفاتر المنصوص عليها فى المادة ٩٦ وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

٩٧	ويجب أن تكون بنود الإقرار المشار إليه والبيانات والوثائق المرفقة به معتمدة وفقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ومذيلة بشهادة بنتيجة الفحص. وبأن هذا الفحص تم طبقاً لأساليب وأصول وقواعد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها.	١٨٧ رابعاً	يعاقب بغرامة مقدارها ٣٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

٩٨	يكون الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات والمستندات المشار إليها فى البندين ٢، ٣ من المادة ٩٦ عن السنة التالية للسنة التى قدم عنها الإقرار أو تم خلالها الربط النهائى أو تجاوز فيها رقم أعمال النشاط التجارى أو الصناعى المبلغ المشار إليه بحسب الأحوال.	١٨٧ رابعاً	يعاقب بغرامة مقدارها ٣٠٠ جنيه وتضعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.
١١١ (رابعاً) ف أخيرة	بالنسبة لعوائد الديون المطلوبة للبنوك ودور التسليف وشركات الأموال التى مركزها مصر أو لها فرع فيها يكون الدائن هو المكلف بتوريد الضريبة فى المواعيد طبقاً للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية.	١٨٧ سادساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيه ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.
		١٨٩	يحكم بتعويض لا يقل عن ٣٥% ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة.

١٢٨	عدم الحصول على البطاقة الضريبية المنصوص عليها فى هذه المادة.	١٨٧ خامساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه، وتكون الجهة التابع لها المخالف مسئولة معه بالتضامن عن أداء الغرامة

١٢٩	يحظر على الجهات التى نص عليها القانون فى هذه المادة التعامل مع الذين يزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً، والذين يزاولون مهناً حرة وغيرها من المهن غير التجارية إلا إذا كان الممول حاصلاً على البطاقة الضريبية مبيناً بها تاريخ تقديم الإقرار عن أخر سنة ضريبية، وعلى المختصين بهذه الجهات إثبات بيانات هذه البطاقة فى الطلبات المقدمة إليهم من الممولين سالفى الذكر.	١٨٧ خامساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه، وتكون الجهة التابع لها المخالف مسئولة معه بالتضامن عن أداء الغرامة.

١٣١	إلزام كل ممول ممن يزاولون نشاطاً تجارياً أو صناعياً والذين يزاولون مهنة حرة وغيرها من المهن غير التجارية بتقديم إقرار بما لديه من ثروة هو وزوجته وأولاده القصر فى المواعيد، وهى ٦ شهور من تاريخ العمل باللائحة التنفيذية أو خلال ٦ شهور من تاريخ مزاولة النشاط الذى يخضع للضريبة، فإذا امتنع أحد الزوجين عن التوقيع على الإقرار تخطر المصلحة بذلك وعليها تكليف الممتنع بتقديم إقرار مستقل خلال شهر من تاريخ الإخطار، ويقدم هذا الإقرار دورياً كل خمس سنوات.	١٨٧ أولاً/١	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.
		١٨٢	يعاقب بالحبس وغرامة لا تقل عن ٥٠٠ جنيه ولا تزيد على ١٠٠٠ جنيه كل من ذكر عمداً بيانات غير صحيحة فى إقرار الثروة.
		١٨٣	يعاقب بالحبس أو بغرامة لا تقل عن ٥٠٠٠ جنيه ولا تزيد على ١٠٠٠ جنيه كل ممول لم يقدم إقرار الثروة خلال شهر من تنبيه مصلحة الضرائب عليه بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول.
		١٧٨	السجن

مواد القانون موضع المخالفة		عقوبة مخالفتها	
المادة	مضمونها	المادة	مضمونها
١٣٣	يلتزم كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو نشاطاً غير تجارى أن يقدم إلى مصلحة الضرائب إخطاراً بذلك خلال شهرين من تاريخ مزاولة النشاط.	١٨١	فى حالة الحكم بالإدانة يقضى بتعويض يعادل ٣ أمثال مال يؤد من الضرائب المستحقة، وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من تولى الوظائف والمناصب العامة وتفقده الثقة والاعتبار.

١٣٥	إلزام كل مالك أو منتفع بعقار مخصص كله أو بعضه لتجارة أو صناعة أو مهنة تجارية أو غير تجارية مصرية أو أجنبية أن يقدم إلى مصلحة الضرائب خلال شهرين من تاريخ شغل أو تأخير هذه الأماكن إخطاراً مبيناً به الأماكن المستغلة ونوع النشاط واسم المستغل سواء كان هو المالك أو المستأجر. كما يقدم إخطاراً خلال شهرين من تاريخ النزول عن الإيجار أو إنهائه ويقع عبء الإخطار على المالك والمستأجر معاً إذا كان من يزاول النشاط مستأجراً من الباطن.	١٨٧ سادساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه، وتكون الجهة التابع لها المخالف مسئولة معه بالتضامن عن أداء الغرامة.

١٣٦٠	على أصحاب العقارات التى يجرى إنشاؤها أو ترميمها أو هدمها إخطار مصلحة الضرائب عن المقاولين وأصحاب الضرائب عن المقاولين وأصحاب المهن غير التجارية الذين يتم الاتفاق معهم على إنشاء أو ترميم أو هدم كل أو بعض هذه العقارات	١٨٧ خامساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتكون الجهة التابع لها المخالف مسئولة معه بالتضامن عن أداء الغرامة.

١٣٧	على الجهات التى تختص بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها أو تسجيلها أو الإيداع لديها. إخطار مصلحة الضرائب فى كل حالة عن اسم المؤلف وعنوانه واسم الكتاب أو المصنف أو غيره وتستثنى وزارة الدفاع من أحكام هذه المادة.	١٨٧ خامساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتكون الجهة التابع لها المخالف مسئولة معه بالتضامن عن أداء الغرامة.

١٣٨	على المختصين فى الجهات التى يكون من اختصاصها منح ترخيص مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة معينة أو لبناء عقار أو لإمكان استعمال عقار فى مزاولة تجارة أو صناعة أو مهنة أن يخطروا مصلحة الضرائب عند منح أى ترخيص بالبيانات الخاصة بالترخيص وبطالب الترخيص ويعتبر فى حكم الترخيص المشار إليه. منح إمتياز أو التزام أو احتكار أو إذن لازم لمزاولة التجارة أو الصناعة أو المهنة، وفى جميع الأحوال لا يجوز منح ترخيص لمزاولة أية تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة غير تجارية أو تجديده إلا إذا كان الطالب حاصلاً على بطاقة ضريبية.	١٨٧ خامساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتكون الجهة التابع لها المخالف مسئولة معه بالتضامن عن أداء الغرامة.

١٣٩	على المختصين فى الجهات المنصوص عليها بالمادة أن تخطر مصلحة الضرائب فى موعد أقصاه أخر أبريل، ويوليو، وأكتوبر، ويناير من كل عام ببيان تفصيلى عن أى معاملة من معاملاتها تزيد قيمتها على عشرة جنيهات، وتكون قد تمت خلال الأشهر الثلاثة السابقة على ذلك الإخطار مع أى تاجر من تجار القطاع الخاص مع إيضاح قيمة التوريدات والمشتريات والمقاولات والخدمات وماإليها التىيؤديها إليها أى شخص من أشخاص القطاع الخاص، وذلك مع إيضاح قيمة المردودات المنصرفة والرد التجارى والخصم المسموح به إن وجد. ويجب على المختصين فى الجهات المبينة بالفقرة	١٨٧ خامساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتكون الجهة التابع لها المخالف مسئولة معه بالتضامن عن أداء الغرامة.

١٤٠	إلزام البنوك والشركات والهيئات والأشخاص الذين من مهنتهم أداء ما تنتجه القيم المنقولة من أرباح وإيرادات وغيرها أ يقدموا إلى مصلحة الضرائب قبل أول مارس من كل سنة إقراراً مبيناً به أسماء ومحال إقامة ووظائف أو مهن الأشخاص الذين قيدت لحسابهم أو أديت إليهم أية مبالغ مما تنتجه القيم المنقولة سواء كانت اسمية أو لحاملها خلال السنة السابقة، ومقدار المبالغ المؤداة لكل منهم أو المقيدة لحسابه خلال السنة السابقة سواء أكان الأداء أو القيد فى الحساب مقابل تقديم الكوبونات أو ما يقوم مقامها أم بغير إيضاح نوع القيم المدى نتاجها وطبيعة المبلغ المؤدى.	١٨٧ أولاً	**يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.**

١٤١	إلزام أصحاب المنشآت وأصحاب الأنشطة أو المهن غير التجارية الذين يؤدون إلى أى شخص من غير موظفيهم أو عمالهم الحاليين أو السابقين أية مبالغ على سبيل العمولة أو السمسرة أو الرد التجارى، أو أى أتعاب أو هبات أو مكافآت سواء بصفة مستديمة أو عارضة بأن يقدموا إلى مصلحة بأن يقدموا إلى مصلحة الضرائب قبل أول مارس من كل عام إقراراً مبيناً به أسماء ومحال إقامة ووظائف ومهن الأشخاص الذين أديت إليهم المبالغ المذكورة خلال السنة السابقة ومقدار المبلغ المؤدى لكل منهم ونوعه.	١٨٧ أولاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

١٤٢	لا يجوز أن تمتنع الجهات الحكومية بما فى ذلك إدارات الكسب غير المشروع ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة وشركات ووحدات القطاع العام والنقابات أن يمتنع فى أية حالة بحجة المحافظة على سر المهنة عن إطلاع موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الإطلاع عليه من وثائق وأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون، كما يتعين فى جميع الأحوال على الجهات سابقة الذكر موافاة مصلحة الضرائب بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة.	١٨٧ أولاً	**يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.**

١٤٤	إلزام مديرو البنوك والمكلفون بإدارة أموال ما وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين أن يقدموا عند كل طلب إلى موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية - الدفاتر وغيرها من المحررات والوثائق وأوراق المصروفات والإيرادات ليتمكنوا من تنفيذ أحكام القانون سواء بالنسبة لهم أو لغيرهم من الممولين. ويفترض أنهم يمسكون الدفاتر ويحوزون المحررات والمستندات والوثائق وغيرها. ويقع عليهم عبء إثبات العكس ولا يجوز	١٨٧ أولاً ٣٩٧	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

١٤٥	إلزام المعاهد التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها قانوناً أن تقدم إلى موظفى مصلحة الضرائب عند كل طلب دفاتر حساباتهم وكل ما تطالب بتقديمه من مستندات.	١٨٧ أولاً	**يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.**
		١٨٦	**يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ٦ شهور (ستة أشهر) أو بغرامة لا تجاوز ٥٠ جنيهاً.**

١٤٦	كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها بالقانون أو فى الفصل فيما يتعلق بها من منازعات ملزم بمراعاة سر المهنة، ويلتزم العاملون بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب بعدم إعطاء أى بينات أو إطلاع الغير على أى ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا فى الأحوال المصرح بها قانوناً.		

١٤٨	على الموظفين العموميين المختصين أن يبلغوا مصلحة الضرائب بكل بيان يتصل بعملهم من شأنه أن يحمل على الاعتقاد بارتكاب غش فى أمور الضرائب أو بارتكاب غش فى أمور الضرائب أو بارتكاب طرق احتيالية الغرض منها أو يترتب عليها التخلص من أداء الضريبة أو يكون من شأنها عدم أدائها سواء أكان هذا العلم بمناسبة دعوى قضائية أو تحقيق جنائى ولو انتهى بالحفظ.	١٨٧ أولاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

١٥٢	إذا ثبت لدى المصلحة بصفة قاطعة أن الأرباح أو الإيرادات التى سبق الربط عليها تقل عن الأرباح أو الإيرادات الحقيقية للممول بسبب استعمال إحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها فى المادة ١٧٨ – يكون للمصلحة أن تجرى ربطاً إضافياً خلال خمس سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المفاة وذلك دون الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى العقوبات.	١٨٧ أولاً ١٧٨	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه. يعاقب بالسجن كل من تم الربط عليه ربطاً إضافياً تطبيقاً لأحكام المادة ١٥٢.

١٥٤	إذا تبين لمصلحة الضرائب من فحص إقرار الثروة أنه قد طرأت زيادة على ثروة الممول وزوجه وأولاده القصر، وأن هذه الزيادة مضافاً إليها المصاريف المناسبة له ولأسرته طوال الخمس السنوات تفوق ما سبق الربط به على الممول، أو ما حققه من أرباح فعلية، لأوجه نشاطه التى تم الربط عليها بفئات حكمية أو ثابتة وعجز عن إثبات مصدر هذه الزيادة يكون للمصلحة الحق فى ربط إضافى إذا كان قد سبق الربط، وذلك على أساس الضريبة الأعلى سعراً إذا كان يخضع لأكثر من ضريبة نوعية، وتوزع الزيادة على السنوات السابقة على سنة تقديم أخر إقرار ثروة تثبت فيه هذه الزيادة، لا	١٨٧ أولاً ٤٠٢	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه.

١٧٧ فقرة ٢	تؤول إلى الحكومة نهائياً جميع المبالغ والقيم التى يلحقها التقادم قانوناً ويسقط حق أصحابها فى المطالبة بها، وتكون من الأنواع المبينة بالمادة وتلتزم الشركات والبنوك والمنشآت والهيئات وغيرها فى هذه المادة بأن توافى مصلحة الضرائب فى ميعاد لا يجاوز اخر مارس من كل سنة ببيان عن جميع الأموال والقيم التى لحقها التقادم خلال السنة السابقة وآلات ملكيتها إلى الحكومة وعليها أن تورد المبالغ والقيم المذكورة إلى الخزانة إما وقت تقديم البيان أو خلال الـــ ٣٠ يوماً التالية على الأكثر.	١٨٧- سادساً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠ جنيهاً ولا تجاوز ٢٠٠ جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ٣ سنوات.

١٧٨	كل من تهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها بالقانون باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية الآتية: ١- تقديم الإقرار الضريبى مستنداً إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابث بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التى أخفاها عن مصلحة الضرائب. ٢- تقديم الإقرار الضريبى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت فعلاً فى الدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التى أخفاها عن مصلحة الضرائب.	١٧٨	**السجن**
		١٨١	**تعويض يعادل ٣ أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة** التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من تولى الوظائف والمناصب العامة وتفقده الثقة والاعتبار.

١٧٩	كل من حرض أو اتفق أو ساعد أى ممول على التهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها فى القانون كلها أو بعضها.	١٧٩	السجن والمسئولية التضامنية مع الممول فى أداء قيمة الضرائب المستحقة التى لم يتم أداؤها.
		١٨١ السجن	تعويض يعادل ٣ أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة. وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من تولى الوظائف والمناصب العامة وتفقده الثقة والاعتبار.

١٨٠	مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى قوانين مزاولة المهنة يعاقب بالسجن المحاسب الذى اعتمد الإقرار الضريبى والوثائق والمستندات المؤيدة فى الحالتين الآتيتين: ١- إذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكى تعبر هذه الحسابات الوثائق عن حقيقة نشاط الممول. ٢- إذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته عن أى تعديل أو تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدى إلى تقليل الأرباح أو زيادة	٤٠٦	

١٨٨	كل ممول يمتنع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التى يمسكها إلى مصلحة الضرائب أو عن موافاتها بما طلبته من بيانات.	١٨٨	يحكم بإلزامه بتقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التى امتنع عن تقديمها وبغرامة تهديدية يحدد الحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير وتاريخ بدء سريانها. ولا يقف سريان الغرامة إلا من اليوم الذى يثبت فيه بتأشير موقع عليه من مندوب مصلحة الضرائب على أحد الدفاتر الرئيسية للمول بأن المصلحة قد مكنت من الاطلاع على النحو الذى قضى به الحكم، وفى هذه الحالة يجوز كل أو بعض الغرامات المحكوم بها.

			يكون إحالة الجرائم المنصوص عليها فى هذا القانون إلى النيابة العامة بقرار من وزير المالية ولا ترفع الدعوى العمومية عنها إلا بطلب منه – ويكون لوزير المالية أو من ينيبه حتى تاريخ رفع الدعوى العمومية الصلح مع الممول مقابل دفع مبلغ يعادل ١٠٠% مما لم يؤد من الضريبة، فإذا كانت الدعوى العمومية قد رفعت ولم يصدر فيها حكم نهائى يكون الصلح مع الممول مقابل مبلغ يعادل ١٥٠% مما لم يؤد من الضريبة، وفى جميع الأحوال تنقضى الدعوى العمومية بالصلح.

الأولى ق ٥ لسنة ١٩٨٦	فى حالة مخالفة أحكام البنود أرقام ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ١٦ من المادة الأولى من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦.	١٨٧ ثالثاً	يعاقب بغرامة لا تقل عن ٥٠٠ جنيهاً ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه (فى حالة مخالفة أحكام التحصيل والتوريد طبقاً للمادة الأولى من القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦).

		١٩٠	يحكم بتعويض يعادل قيمة ما لم يخصم أو يضف أو يحصل أو يورد إلى مصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول مع إلزام المخالف بتوريد المبالغ المخصومة أو المضافة أو المحصلة لحساب الضريبة. وفى حالة العود يضاعف التعويض. وفى جميع الأحوال تكون الجهات التابع لها المحكوم عليه مسئولة معه بالتضامن عن أداء التعويض والمبالغ التى يلزم المخالف بتوريدها.
		١٩١	(بعاليه).

وقد تم تفويض السيد/ رئيس المصلحة طبقاً للقرار ١٠٦ لسنة ١٩٨٢ الصادر من وزير المالية فى إحدى الجرائم المنصوص عليها فى هذا القانون إلى النيابة العامة، وكذلك طلب رفع الدعوى العمومية فى هذه الجرائم، بالإضافة إلى تفويضه فى الصلح مع الممول طبقاً لما تقضى به المادة ١٩١ والوارد نصها فى جدول العقوبات.

إجراءات تحرير المحاضر:

يجب مراعاة ما يلى عند ضبط الوقائع وتحرير محاضر عنها طبقاً لما يقضى به الكتاب الدورى رقم ٦٧ لسنة ١٩٧٩.

١- أن يكون محرر المحضر ممن لهم صفة الضبطية القضائية.

٢- أن يذكر اسم محرر المحضر ووظيفته وتاريخ تحريره فى الخانة المخصصة لذلك.

٣- أن يذكر تاريخ ونوع المخالفة أو الجناية أو الجنحة مع بيان موضوعها والمواد التى تنطبق عليها.

٤- أن تبين السنة القضائية وهى تبدأ م أول يناير من كل عام على يسار الرقم المسلسل للمحضر سواء أكان خاصاً بمخالفة أو لجنحة أو لجناية.

٥- يلاحظ عند تحرير محاضر الجنح الخاصة بالضريبة المستحقة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة مراعاة توضيح ما إذا كان المتهم مديناً أم دائناً مع ذك محل إقامته ووصف سند الدين (فى إقرار رسمى).

٦- على المأمور المختص أن يقوم بإعداد مذكرة مستوفاة متضمنة ضبط المخالفة أو الجنحة أو الجناية وعليه استدعاء الممول لمناقشته فيما ارتكب، ثم يحيل هذه المذكرة مصحوبة بمحضر المناقشة وقبل قيد المحضر فى دفاتر المأمورية (كل حالة على حدة) إلى الإدارة المختصة حسب الأحوال.

فإن وافقت الإدارة المختصة على تحرير المحضر قامت بالعرض على السيد وكيل أول الوزارة رئيس المصلحة – ويلاحظ دائماً مراعاة ذلك قبل إرسال المحضر للنيابة لأخذ أقوال المخالف واستجوابه فيما نسب إليه.

كتاب دوري رقم (١٥) لسنة ١٩٨٨

(صدر فى ٥ أبريل ١٩٨٨)

بشأن تنظيم إجراءات تحرير محاضر الجنايات والجنح والمخالفات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

حدد المشرع فى الباب العاشر من الفصل الثانى من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل العقوبات المقررة لمخالفة ما ورد به من أحكام، وذلك فى المواد من ١٧٨ حتى ١٩٠ – وقضى فى المادة ١٩١ من القانون بأن: تكون إحالة الجرائم المنصوص عليها فى تلك المواد إلى النيابة العامة بقرار من وزير المالية – ولا ترفع الدعوى العمومية عنها إلا بطلب منه".

"ويكون لوزير المالية أو من ينيبه حتى تاريخ رفع الدعوى العمومية الصلح مع الممول مقابل دفع مبلغ يعادل ١٠٠% مما لم يؤد من الضريبة".

"فإذا كانت الدعوى العمومية قد رفعت ولم يصدر فيها حكم نهائى يكون الصلح مع الممول مقابل دفع مبلغ يعادل ١٥٠% مما لم يؤد من الضريبة".

ولا يدخل فى حساب النسب المنصوص عليها فى هذه المادة والمادة ١٨٩ من القانون قيمة الضريبة العامة على الدخل التى تستحق على الوعاء النوعى موضوع المخالفة أو بسببه. وفى جميع الأحوال تنقضى الدعوى العمومية بالتصالح.

وتنظيما لعملية ضبط الوقائع والمخالفات وتحرير المحاضر عنها وقيدها – توجه المصلحة النظر إلى مراعاة ما يلى:

أولاً:

١- إذا استبان للمأمور المختص بأدلة قاطعة أن الممول قد ارتكب إحدى الجرائم أو المخالفات المنصوص عليها فى مواد القانون تعين عليه إعداد مذكرة وافية ببيان الواقعة المؤثمة ومواد القانون المنطبقة عليها وأسانيده فيها وتعرض هذه المذكرة للموافقة عليها من السيد رئيس المأمورية.

٢- إذا وافق السيد رئيس المأمورية على المذكرة تعين على المأمور المختص أن يخطر المخالف بخطاب موصى عليه يستدعيه بموجبه لمناقشته فى الوقائع المنسوبة إليه محدداً له موعداً بالتاريخ والساعة بدقة – وفى هذه الحالة يتعين عليه تحرير محضر لإثبات كافة الإجراءات التى اتبعت وأقوال الممول وإيضاح ما قدم إليه م أوراق أو مستندات والاحتفاظ بها أو بصورة منها لإرفاقها بالمحضر.

٣- بعد إعداد مذكرة بالرأى فى الاستمرار فى إجراءات الدعوى العمومية تحال الأوراق إلى شعبة القضايا بالمأمورية لتتولى إرسالها إلى الإدارة المركزية للشئون التنفيذية لدراسة وقائع الإدعاء وأسانيده، فإن وافقت على تحرير المحضر رفعت الأمر إلى السيد الأستاذ رئيس المصلحة لاتخاذ اللازم وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة ١٩١ من القانون.

٤- عند إعادة الأوراق من مكتب السيد الأستاذ رئيس المصلحة بالموافقة على إحالة الواقعة إلى النيابة العامة – يتعين على السيد مأمور القضايا بالمأمورية قيد الأوراق بدفتر المحاضر الذى يتعين أن تحتفظ كل مأمورية به وتقيد به جميع المحاضر المحررة لمخالفة مواد قانون الضرائب والتى تقع فى اختصاص المأمورية – وتقيد هذه المحاضرة بالسجل بأرقام متتابعة

تبدأ من أول يناير وتنتهى فى أخر ديسمبر من كل عام، ثم تال المحاضر بعد ذلك من المأمورية إلى النيابة المختصة لتقيد فى سجلاتها بنفس الأرقام المتتابعة المرسلة إليها.

٥- فى حالة ما إذا انتهى رأى النيابة العامة إلى ثبوت الاتهام تقوم المأمورية المختصة، بعرض مذكرة وافية بالموضوع وما تم من إجراءات تحال لمكتب السيد الأستاذ رئيس المصلحة ليرفعها سيادته إلى السيد وزير المالية ليأذن فى رفع الدعوى العمومية.

٦- عند صدور إذن السيد وزير المالية برفع الدعوى العمومية – يتم تبليغ النيابة العامة المختصة فوراً – وتتولى المأمورية فى هذه الحالة متابعة الدعوى أمام المحكمة حتى تمام الفصل فيها نهائياً. وفى هذه الحالة يتعين عليها تسجيل منطوق الأحكام بالدفاتر وتتولى متابعة تنفيذها وتحصيل المبالغ المحكوم بها.

ثانياً: يراعى فى جميع الأحوال ما يلى:

أ- أن يكون محرر المحضر ممن لهم صفة الضبطية القضائية – وأن يستهل المحضر بذكر أسمه ثلاثياً ووظيفته وموجزاً للواقعة وتاريخ وقوعها ومواد القانون المنطبقة عليها – وأن يواجه الممول عند بدء مناقشته بأن يباشر التحقيق معه فيما هو منسوب إليه من مخالفة مواد القانون فيها.

ب- عند تحرير المحاضر الخاصة بضريبة فوائد الديون والودائع والتأمينات يجب مراعاة إيضاح مع إذا كان المتهم مديناً أو دائناً مع ذكر محل إقامته ووصف سند الدين (عرفى أو رسمى).

ج- أن يتضمن الدفتر المعد لقيد المحاضر خانة مناسبة لبيان الإجراءات المتخذة وتاريخها ومنطوق الحكم وإجراءات تنفيذه.

د- عند صيرورة الحكم نهائياً يتعين إخطار شعب الفحص المختصة والجهات المنوط بها أعمال الخصم والإضافة ببيان موجز عن الواقعة المنسوبة للممول ومنطوق ولى وطيد الأمل فى

مراعاة هذه القواعد وتنفيذها بكل دقة وسرعة تحقيقها لمبدأ العدالة، وأن تراعى مبدأ السرية التامة فيما يتخذ إجراءات الاتهام ونورد بالصفحة التالية صورة من محضر الضبط.

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

رقم المحضر بسجل المأمورية مسلسل رقم لسنة

رقم المحضر بجدول النيابة مسلسل رقم لسنة

محضر ضبط رقم

جناية

______ بالقانون رقم (١)

مخالفة باللائحة التنفيذية للقانون رقم [١]

بتاريخ[٢] ______ الساعة ______ بمعرفتنا نحن[٣]

بجهة[٤] ______ وبصفتي من مأموري الضبطية القضائية.

قد تحققت

بمقتضى القانون ______ ______ بتاريخ ______

قد علمت

أن الممول ______ ونشاطه ______ وعنوانه ______

المقيم ______ بالعنوان ______ من رعايا ______

شخصية

بطاقة ______ رقم ______ مكتب سجل مدني ______

عائلية

محافظة ______ تاريخ صدورها ______

جناية[٥]

قسم / بندر / مركز ــــــــــــ جنحة ــــــــــــ مخالفة ــــــــــــ

وذلك عن سنة[٦] ــــــــــــ مخالفة بذلك نص المادة ــــــــــــ

من القانون رقم ــــــــ لسنة ــــــــ الأمر المنطبق عليه ــــــــــ

الجزاء المنصوص عليه بالمادة رقم ـــــ من القانون رقم ـــــــــــــ

لسنة ـــــــــ والمواد ـــــــــــــــ من اللائحة التنفيذية

للقانون رقم ـــــــ لسنة

وبناء عليه حررت هذا المحضر لاتخاذ ما يلزم بشأنه ــــــــــــــــ

ومقدار الضريبة المستحقة على الممول المتهم فى ـــــــ الموضحة عليه قد بلغت

ــــــــــــــــــــــــــ

ضريبة أصلية (٧)	ضريبة بلدية	ضريبة دفاع
مليم جنيه	مليم جنيه	مليم جنيه
ضريبة أمن قومى	ضريبة جهاد	المجموع
مليم جنيه	مليم جنيه	مليم جنيه

مأمور الضرائب

(١) يحدد القانون أو اللائحة التنفيذية التى حرر بناء عليها المحضر.

(٢) تاريخ تحرير المحضر.

(٣) يذكر الاسم والوظيفة.

(٤) يذكر اسم المأمورية أو الإدارة.

(٥) توصف الجناية أو الجنحة أو المخالفة بالدقة مع بيان موضوعها والمواد التى ينطبق عليها (مادة المخالفة أو مادة الجزاء).

(٦) يراعى تحرير محضر لكل سنة على حدة. وأن يقتصر كل محضر على جريمة واحدة.

(٧) **يقصد بالضريبة الأصلية كافة أنواع الضرائب التى تقوم مصلحة الضرائب بتحصيلها وفقاً لقوانين الضرائب التى طبقها، أما الضرائب الإضافية بأنواعها المختلفة الواردة بهذا المحضر فتذكر إن كان لها مقتضى، وبالنسبة لضرائب دعم التضامن الاجتماعى (أذون العمل – الحفلات والخدمات الترفيهية – الشاليهات والكبائن – السيارات الخاصة – تذاكر السفر إلى الخارج) توضح نوع الجريمة.**

إمساك سجلات لقيد المحاضر:

تنظيماً لعملية قيد المحاضر التى تجرى ضد المخالفين لأحكام قوانين الضرائب بين المأمورية ونيابة الضرائب المختصة – تنشئ كل مأمورية سجلاً خاصاً تقيد فيه جميع أنواع المحاضر المحررة بالمخالفة لأحكام قوانين الضرائب التى تقع فى اختصاصها وتقيد هذه المحاضر بهذا السجل بأرقام متتابعة تبدأ من أول يناير وتنتهى فى أخر ديسمبر من كل عام – ثم ترسل المحاضر بعد ذلك بمباشرة من المأمورية إلى النيابة المختصة لقيدها فى سجلاتها بنفس الأرقام المتتابعة المرسلة إليها، بمعنى أن يتم الاتصال المباشر بين المأمورية المختصة فيما يتعلق بهذه المحاضر.

إجراءات تحويل المحاضر إلى النيابة العامة:

وإذا وافق السيد رئيس المصلحة على المحضر المحرر يقتضى الأمر الحصول على موافقة السيد وزير المالية أو من ينيبه – على إحالة المحضر إلى النيابة العامة وطلب رفع الدعوى العمومية عن هذه الجرائم والصلح مع الممول حتى تاريخ رفع الدعوى العمومية، وبعد الموافقة تعاد الأوراق إلى المأمورية المختصة لاتخاذ إجراءات التحويل إلى النيابة، ويتعين على المأمورية قبل تحويل المحضر إلى النيابة أن تؤشر بسجل قيد المحاضر بتاريخ موافقة رئيس المصلحة بتحويل المحضر إلى النيابة. وعليها أن تتابع بعد ذلك المحضر بالنيابة العامة ومداومة الاتصال بها لمعرفة مصير المحاضر المحررة وتدوين النتيجة التى تحصل عليها فى السجلات.

كما أنه إذا وصل إلى علم المأمورية بيانات جديدة بعد إرسال المحاضر إلى النيابة سواء كانت هذه البيانات مخالفة أو مؤيدة لما جاء بالمحاضر، فعلى المأموريات تبليها فوراً إلى النيابة المختصة.

إجراءات رفع الدعوى العمومية:

وفى حالة ثبوت الجريمة على المخالف بعد تحقيق النيابة تقوم المأمورية المختصة بعرض الموضوع بمذكرة مستوفاة للحصول على إذن من رئيس المصلحة برفع الدعوى العمومية ، فإن صدر الإذن تبلغه للنيابة لرفع الدعوى العمومية ضد المخالف. وعلى المأمورية المختصة فى هذه الحالة متابعة الدعوى أمام المحكمة حتى يفصل نهائياً – وعليها أن تقوم بتسجيل منطوق الأحكام والتأكد من تحصيل المبالغ المحكوم بها.

مثال عام توضيحي

على كيفية حساب الضريبة الموحدة في حالة تعدد مصادر إيرادات الممول

- موظف باحدى المصالح الحكومية يتقاضى شهرياً إعتباراً من أول يناير ٢٠٠٤ المبالغ التالية:

جنيـــه	
٢٨٠	مرتب أساسي (يشمل ٥٥ جنيه العلاوات الخاصة ضمت إلى المرتب).
٥٦	بدل طبيعة عمل.
٣٠	بدل إنتقال نظير إنتقالات فعلية .
٧٥	بدل تمثيل .
١٥٠	حوافز.
١٥٠	علاوات خاصة.
١٠	علاوة اجتماعية

- قدم هذا الموظف استقالته من العمل الحكومي في ٢٠٠٤/٤/٣٠، وافتتح مكتباً للمقاولات في ٢٠٠٤/٥/١ وقد بلغت الخسائر المعتمدة للمكتب عن الفترة من ٢٠٠٤/٥/١ حتى ٢٠٠٤/١٢/٣١ مبلغ ٤٢٠٠ جنيه مع العلم بأن الممول يمسك دفاتر منتظمة .
- يمتلك هذا الممول قطعة أرض مساحتها ١٠ أفدنة منزرعة أشجار فاكهة تبلغ القيمة الإيجارية للفدان ٩٠٠ جنيه ، كما يستأجر ٥ أفدنة يزرعها بالنباتات الطبية والعطرية تبلغ القيمة الإيجارية للفدان فيها ٨٠٠ جنيه .
- كما يمتلك عقاراً مكوناً من عشرة طوابق يقطن هو وأسرته أحد طوابقه ، وتبلغ القيمة الإيجارية له ٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب : حساب الضريبة الموحدة على دخل هذا الممول عن عام ٢٠٠٤ إذا علمت أنه متزوج ويعول أولاداً .

الحل :

أولاً : المرتبات وما في حكمها :

إجمالي مايحصل عليه الممول شهرياً :

مرتب أساسي مع العلاوات الخاصة	٢٨٠
بدل طبيعة عمل	٥٦
بدل إنتقال نظير إنتقالات فعلية	٣٠
حوافز	١٥٠
بدل تمثيل	٧٥
علاوات خاصة	١٥٠
علاوة إجتماعية	١٠
إجمالي	٧٥١

- فئة ضريبة الدمغة النسبية المستحقة على جملة المبالغ المنصرفة شهرياً هي ٠,٠٧%

- حساب التأمينات :

- تأمينات على المرتب الأساسي = ٢٨٠×١٤% = ٣٩,٢ جنيه
- تأمينات على الأجور المتغيرة بواقع ١٠% وبيانها كما يلي :

بدل طبيعة عمل	٥٦
بدل تمثيل	٧٥
حوافز	١٥٠
علاوة خاصة	١٥٠
علاوة إجتماعية	١٠

٤٤١ × ١٠% = ٤٤,١ جنيه

جملة التأمينات = ٣٩,٢ + ٤٤,١ = ٨٣,٣

ملحوظة : إجمالي قيمة الأجور المتغيرة وهي ٤٤١ أقل من الحد الأقصى المسموح به للاشتراك وهو ٥٠٠ جنيه شهرياً ، لذلك حسبت التأمينات على تلك المبالغ بالكامل .

حساب ضريبة الدمغة النسبية :

إجمالي ما يحصل عليه الموظف شهريا		٧٥١
يخصم منه :		
تأمينات	٨٣,٣	
علاوة خاصة	٢٠٥	
علاوة إجتماعية	١٠	
بدل انتقال	٣٠	
بدل تمثيل	٧٥	
شريحة أولى معفاة	٥٠	
		٤٥٣,٧
البـــــــاقي		٢٩٧,٧

ضريبة الدمغة النسبية= ٢٩٧,٧ × ٠,٧ % = ٢,٠٨ جنيه

وعاء الضريبة بالنسبة للمرتب :

إجمالي المبالغ المنصرفة		٧٥١
يخصم منه :		
بدل طبيعة عمل معفى	٤٠	
بدل انتقال مقابل مصروف فعلى	٣٠	
بدل تمثيل(في حدود ٢٥٠٠ سنويا)	٧٥	
حوافز شهرية (في حدود ١٠٠% من المرتب أو ٣٠٠٠ أيهما أقل)	١٥٠	
علاوات خاصة	٢٠٥	
علاوة إجتماعية	١٠	
تأمين معاش	٨٣,٣	
دمغة نسبية	٢,٨	
		٥٩٥,٣٨
		١٥٥,٦٣

يخصم ١٠% مقابل الحصول على الإيراد + ما يخص
الشهر من الـ ٢٠٠٠ جنيه التي نص القانون على
خصمها بالمادة ٥٥ أي ١٥,٥٦ + ١٦٦,٦٧ = ١٨٢,٢٣

إذن لا يستحق شئ على الممول من الضريبة على المرتبات وما في حكمها لأن صافي المرتب وهو ١٥٥,٦٣ أقل من المسموح له بخصمه وهو ١٨٢,٢٣ جنيه .

مع ملاحظة أنه طالما لم تخصم للممول أعباء عائلية من المرتبات ؛ فأنه يتم خصم هذه الأعباء بالكامل من الإيرادات الأخرى الخاضعة للضريبة .

ثانياً : إيرادات الثروة العقارية :

(أ) إيرادات المحاصيل البستانية

- المساحة التي يتم تقديم إيرادات لها من أشجار الفاكهة =
  ١٠ أفدنة – ٣ أفدنة معفاة = ٧ أفدنة
- إيرادات الأطيان المملوكة للممول والمزروعة بأشجار الفاكهة =
  ٩٠٠ القيمة الإيجارية × ٢ مثل × ٧ أفدنة × ٨٠% = ١٠٠٨٠ جنيه
- المساحة التي يتم تقدير إيرادات لها من النباتات الطبية والعطرية
  = ٥ أفدنة – ١ فدان معفي = ٤ أفدنة
- إيرادات الأطيان التي يستأجرها الممول والمزروعة بالنباتات الطبية والعطرية
  = ٨٠٠ جنيها × ٤ أفدنة × ٨٠% = ٢٥٦٠ جنيهاً

وتكون جملة إيرادات المحاصيل البستانية
= ١٠٠٨٠ + ٢٥٦٠ = **١٢٦٤٠ جنيهاً**

(ب) إيرادات العقارات المبنية :

القيمة الإيجارية للعقار بعد استبعاد القيمة الإيجارية للطابق الذي يقطنه الممول
= ٢٠٠٠ جنيه × ٠,٩ = ١٨٠٠

الإيرادات اصافية للعقار = ١٨٠٠ × ٨٠% = ١٤٤٠ جنيهاً

ويكون إجمالي إيرادات الثروة العقارية بالنسبة للممول كالآتي :

إيرادات المحاصيل البستانية	١٢٦٤٠
إيرادات العقارات المبنية	١٤٤٠
جملة	١٤٠٨٠

ماقبله	١٤٠٨٠
يخصم :	
الخسائر المعتمدة للنشاط التجاري (الفترة من ١/٥ إلى ٣١/١٢)	٤٢٠٠
	٩٨٨٠
يخصم :	
الأعباء العائلية المستحقة للممول عن السنة بالكامل	٣٠٠٠
الصافي الخاضع للضريبة	٦٨٨٠

وتكون الضريبة المستحقة على الممول كالآتي :

حتى ٢٥٠٠ بواقع ٢٠% أي	٥٠٠
الـ ٤٧٠٠ الباقية بواقع ٢٧% أي	١١٨٢,٦
	١٦٨٢,٦

أمثلة:

مثال (١):

ممول قدم إقرار ضريبة موحدة عن سنة ١٩٩٤ غير مستند إلى دفاتر وسجلات وغير مؤيد بالمستندات وعند فحص نشاط هذا الممول اتضح أن رأس المال المقيد بالسجل التجاري ١٥٠٠٠٠ جنيه والسجل التجاري مستخرج من قبل سنة ١٩٩٤ فما هي العقوبة المقررة؟ وما هو الإجراء الذي يتخذ حيال هذا الممول؟

في هذا المثال نجد أن الممول قد خالف نص المادة (٩٦) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ التي تلزم الممول أن يقدم الإقرار الضريبي مستنداً إلى دفاتر وسجلات ومؤيد بالمستندات إذا كان رأس المال يزيد على ٢٠٠٠٠ جنيه وفقاً للسجل التجاري أو العقد أو السجل الصناعي.

وعقوبة هذه المخالفة هو ما نصت عليه المادة ١٨٧ رابعاً وهو غرامة مقدارها ٣٠٠ جنيه وتضاعف في حالة العود خلال ٣ سنوات.

وبناء على ذلك يتم تحرير محضر الضبط (على النموذج المعد لذلك)، وبمراعاة إجراءات تحرير المحاضر التي سبق إيضاحها.

مثال (٢):

عند فحص إحدى المنشآت الخاضعة لنظام الخصم والإضافة سنة ١٩٩٤ اتضح وجود إيصال أو مستند يفيد مبلغ ١٠٠٠ جنيه نظير إجراء عملية جراحية لأحد العاملين بها لدى أحد الأطباء، ولم يتم خصم النسبة المنصوص عليها القانون توريدها إلى المأمورية المختصة. فتكون العقوبة المقررة والإجراءات والإجراء الذي يتخذ كما يلي:

في هذا المثال نجد أن المنشأة قد خالفت نص المادة (٧٤) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ التي تلزم بخصم ١٠% من كل مبلغ يزيد على ١٠ جنيهات تدفع لأصحاب المهن غير التجارية حتى ٥٠٠ جنيه ١٥% من المبالغ التي تزيد على ذلك تحت حساب الضريبة وتوريدها للمأمورية المختصة وعقوبة هذه المخالفة هو ما نصت عليه المادة ١٩٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وهو تعويض يعادل قيمة ما لم يخصم تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول مع إلزام المنشأة بتوريد المبالغ المخصومة لحساب الضريبة، وفى حالة العود يضاعف التعويض.

ونلاحظ فى هذا المثال أن المنشأة لم تقم بخصم نسبة الـــ ١٥% المبلغ المدفوع وهو ١٠٠٠ جنيه وتكون العقوبة في هذه الحالة هو تعويض يعادل قيمة ما لم يخصم تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول وهو مبلغ ١٥٠ جنيهاً.

